

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zhodnocení dopadů daně z přidané hodnoty na vybraného pronajímatele nemovitých
věcí
Evaluation of Value Added Tax Impact on Selected Lessor of Immovable Property

Student:
Vedoucí diplomové práce:

Bc. Dominika Boturová
Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Dominika Boturová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Zhodnocení dopadů daně z přidané hodnoty na vybraného pronajímatele
nemovitých věcí
Evaluation of Value Added Tax Impact on Selected Lessor
of Immovable Property

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Legislativní úprava nájmu nemovitých věcí
 3. Nájem nemovitých věcí z pohledu daně z přidané hodnoty
 4. Praktická aplikace daně z přidané hodnoty u vybraného pronajímatele nemovitých věcí
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- DUŠEK, Jiří. *DPH 2019: zákon s přehledy*. 16. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 272 s. ISBN 978-80-271-2247-9.
- KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2019*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 408 s. ISBN 978-80-7554-214-4.
- PLATTEEUW, Chris and Pedro PESTANA de SILVA. *Quick Reference to European VAT Compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 p. ISBN 978-90-411-3523-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

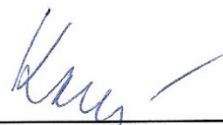
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.
proděkanka pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1-28, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 5.5.2020



.....
Bc. Dominika Boturová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Legislativní úprava nájmu nemovitých věcí.....	7
2.1	Občanský zákoník	7
2.1.1	Základní pojmy	8
2.1.2	Zvláštní ustanovení o nájmu bytu a nájmu domu	9
2.1.3	Zvláštní ustanovení o nájmu prostoru sloužícího podnikání	11
2.2	Zákon o daních z příjmů	12
2.3	Zákon o dani z nemovitých věcí	14
2.4	Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí	15
2.5	Další legislativní předpisy	16
2.6	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	21
2.7	Aktuální situace ve vztahu ke COVID-19	22
3	Nájmy nemovitých věcí z pohledu daně z přidané hodnoty	24
3.1	Základní pojmy	25
3.2	Předmět daně	26
3.3	Správce daně a zdaňovací období	27
3.4	Plátcí DPH.....	27
3.5	Místo plnění	28
3.6	Uskutečnění plnění a vznik povinnosti daň priznat a zaplatit.....	29
3.7	Daňové doklady	30
3.8	Základ a výpočet daně.....	30
3.9	Opravy základu daně a výše daně	31
3.10	Sazby daně.....	32
3.11	Osvobození od daně	32
3.11.1	Dodání nemovitých věcí	32
3.11.2	Nájem nemovité věci	33
3.12	Nárok na odpočet daně	34
3.12.1	Nárok na odpočet daně v poměrné výši.....	34
3.12.2	Nárok na odpočet daně v krácené výši	35
3.13	Úprava odpočtu daně	36
3.14	Režim přenesení daňové povinnosti	38
3.15	Daňové přiznání, kontrolní a souhrnné hlášení	39
4	Praktická aplikace daně z přidané hodnoty u vybraného pronajímatele nemovitých věcí 41	
4.1	Výchozí situace	41

4.2	Varianta I.....	44
4.2.1	DPH v roce 2018.....	45
4.2.2	DPH v roce 2019.....	50
4.2.3	Prodej nemovité věci	53
4.3	Varianta II	55
4.3.1	DPH v roce 2018 a 2019.....	55
4.3.2	Prodej nemovité věci	56
4.4	Varianta III.....	57
4.4.1	DPH v roce 2018.....	58
4.4.2	DPH v roce 2019.....	60
4.4.3	Prodej nemovité věci	61
4.5	Varianta IV.....	64
4.5.1	DPH v roce 2018 a 2019.....	65
4.5.2	Prodej nemovité věci	66
4.6	Varianta V	66
4.6.1	DPH v roce 2018.....	68
4.6.2	DPH v roce 2019.....	72
4.6.3	Prodej nemovité věci	76
4.7	Varianta VI.....	77
4.7.1	DPH v roce 2018 a 2019.....	77
4.7.2	Prodej nemovité věci	78
4.8	Další variantní řešení a novinky roku 2021	79
4.9	Shrnutí.....	80
5	Závěr.....	87
	Seznam použité literatury	90
	Seznam zkratk.....	94
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Nájem nemovitých věcí je velmi komplexní problematikou, se kterou se dnes a denně setkáváme v běžném životě. Pro fyzické a právnické osoby (dále jen FO a PO) představuje pořízení a následný nájem nemovitých věcí výhodnou investici. Ta je v porovnání s jinými možnostmi investic, jako je například investice do cenných papírů, méně rizikovou alternativou s jistým výnosem. Zájem o investice do nemovitých věcí a jejich následný nájem tak stále stoupá. To s sebou nese potřebu jasné a ucelené právní úpravy této problematiky.

Cílem této diplomové práce je shrnout legislativní úpravu nájmu nemovitých věcí zejména z pohledu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) a zhodnotit dopady různých situací, ve vztahu s nemovitou věcí, na daňovou povinnost vybraného plátce DPH, který se od roku 2018 zabývá také nájem nemovitých věcí. Práce přinese užitek zejména plátcům DPH, kteří si potřebují ujasnit aplikaci DPH v oblasti nájmu nemovitých věcí během svého podnikání.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Po úvodu následuje druhá kapitola, která má teoretický charakter a popisuje právní úpravu nájmu a nemovitých věcí v České republice. Zahrnuje nejvýznamnější zákony, kterými se musí každá FO a PO při svém podnikání v oblasti nájmu nemovitých věcí řídit. Třetí kapitola následně detailně popisuje úpravu nájmu nemovitých věcí z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Kromě základních pojmů se zabývá například nárokem na odpočet, úpravou odpočtu daně či režimem přenesení daňové povinnosti.

V praktické části je na konkrétním příkladu společnosti s ručením omezeným KLM, plátci DPH, zhodnoceno několik variant, s jakými se může nejen tato společnost v případě nájmu nemovitých věcí setkat. Výchozí situací všech variant je pořízení nemovité věci – bytového domu, od jiného plátce DPH.

Ve variantě I společnost nemovitou věc pořídí v režimu běžného zdanění a bude ji využívat zcela k nájmu občanům. Pro společnost tak bude tato činnost z pohledu ZDPH představovat uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Plátce tak bude mít z přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nemovitou věcí, které slouží pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně, pouze krácený nárok na odpočet daně. Varianta II bude svou podstatou připomínat

variantu I s tím rozdílem, že bude nemovitá věc pořízena v režimu osvobození dle § 56 ZDPH. V rámci této varianty pak budou zhodnoceny pouze největší rozdíly v oblasti DPH ve srovnání s variantou I.

Ve variantě III společnost pořídí nemovitou věc v režimu běžného zdanění a bude ji zcela využívat k nájmu jiným plátcům DPH pro uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Z přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nemovitou věcí tak bude mít plátce plný nárok na odpočet daně.

Varianta IV bude opět svou podstatou připomínat variantu III. I v této variantě bude pořízení nemovité věci splňovat podmínky pro osvobození tohoto dodání dle § 56 ZDPH. Společnost KLM, s. r. o. však tuto možnost nevyužije, protože to pro ni v tomto případě nebude výhodné, jak bude vysvětleno dále.

Nemovitá věc je ve variantě V pořízena v režimu běžného zdanění a využita z části k nájmu občanům a z části k nájmu jiným plátcům DPH. Také zde bude mít plátce u přijatých zdanitelných plnění, konkrétně u těch, které slouží pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně, pouze krácený nárok na odpočet.

Varianta VI pak popisuje situaci, kdy plátce pořídí nemovitou věc v režimu osvobození dle § 56 ZDPH v případě, že bude nemovitou věc využívat ke stejnému účelu jako ve variantě V. Každá z variant navíc nabídne několik variantních řešení pro případný prodej nemovité věci v budoucnu.

Diplomová práce tak nastíní v souvislosti s nájmy nemovitých věcí situace jako je pořízení nemovité věci, podstatná změna nemovité věci, prodej nemovité věci a technické zhodnocení nemovité věci včetně významných oprav.

V diplomové práci jsou využity metody analýzy, komparace a deskripce. Metoda deskripce je využita zejména v teoretické části při popisu právní úpravy nemovitých věcí a nájmu v ČR. Metoda analýzy a komparace je pak využita převážně v závěrečném shrnutí praktické části.

2 Legislativní úprava nájmu nemovitých věcí

Základy legislativní úpravy nájmu jsou položeny již v římském právu. Podle názvu nájemní smlouvy *locatio conductio* tehdejší právo rozlišovalo tzv. *locatora* a *conductor*. Jak uvádí Bartošek (1994, s. 177) „*Locator je ten, kdo dává k dispozici věci, nebo vlastní práci; conductor je ten, kdo užívá věci nebo činnosti jiného.*“ Konkrétně nájmem věci se pak zabývala tzv. *locatio conductio rei*.

Dnešní podoba legislativní úpravy nájmu je velmi složitá a při jejím studiu se nelze omezit pouze na jeden zákon, ale je nutné prostudovat velký rozsah zákonů, vyhlášek, nařízení apod. Následující podkapitoly se zabývají nejdůležitější legislativou v oblasti nemovitých věcí a jejich nájmu z pohledu právní úpravy ČR.

2.1 Občanský zákoník

Jedním z nejpoužívanějších právních předpisů v ČR upravujících nájem nemovitých věcí je bezesporu zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen NOZ). Tento zákon byl ve Sbírce zákonů vyhlášen 22. března 2012 a je platný od ledna 2014. Je rozdělen na pět částí, jež jsou dále rozčleněny na jednotlivé hlavy, díly, oddíly a pododdíly. Celý zákon tak řeší široké spektrum oblastí soukromého práva, a to v celkem 3081 paragrafech.

Úprava nájmu spadá do oblasti čtvrté části NOZ – relativní majetková práva, a to konkrétně do dílu 2 – přenechání věci k užití jinému a oddílu 3 – nájem. Nájem je zde následně rozdělen do šesti pododdílů:

- pododdíl 1 – obecná ustanovení,
- pododdíl 2 – zvláštní ustanovení o nájmu bytu a nájmu domu,
- pododdíl 3 – zvláštní ustanovení o nájmu prostoru sloužícího k podnikání,
- pododdíl 4 – zvláštní ustanovení o podnikatelském pronájmu věcí movitých,
- pododdíl 5 – zvláštní ustanovení o nájmu dopravního prostředku,
- pododdíl 6 – ubytování.

Pro účely této diplomové práce se následující podpodkapitoly budou zabývat pouze pododdíly 1-3. V souvislosti s právní úpravou nájmu v NOZ je také významné poukázat na rozdíl mezi nájmem a pachtem. Jak uvádí Selucká (2015, s. XIII) „*Základní klasifikační kritérium spočívá v tom, že v případě nájmu svědčí nájemci právo věc užívat,*

zatímco pachtýř je oprávněn předmět pachtu nejen užívat, ale i požívat plody, které užíváním předmětu pachtu vznikají.“

2.1.1 Základní pojmy

Následující podkapitola vymezuje základní pojmy v oblasti nájmu z pohledu právní úpravy NOZ. Zabývá se nájemní smlouvou, předmětem nájmu, subjekty nájmu, právy a povinnostmi subjektů nájmu, nájemným a ostatními platbami a dobou nájmu.

Nájemní smlouva

Nejčastějším způsobem vzniku nájmu je prostřednictvím nájemní smlouvy. Podle § 2201 NOZ se nájemní smlouvou pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.

Jak uvádí Selucká (2015, s. 23) „*Před samotným uzavřením nájemní smlouvy probíhá tzv. proces kontraktace.*“ Proces kontraktace je obecně upraven v § 1724–1745 NOZ. Dle znění tohoto zákona je smluvním stranám v otázkách ujednání a obsahu smlouvy ponechána volnost. K uzavření smlouvy dochází v okamžiku ujednání obsahu a podpisu smlouvy.

Prvním krokem kontraktace je učinění nabídky jednou ze smluvních stran. Druhým krokem je pak přijetí nabídky druhou smluvní stranou. Nakonec dochází k samotnému uzavření smlouvy smluvními stranami. Zákon striktně požaduje, aby měla smlouva vždy písemnou formu.

Předmět nájmu

Předmětem nájmu může být dle NOZ věc nemovitá, část nemovité věci i nezuživatelná věc movitá. Předmět nájmu by si měly smluvní strany specifikovat dostatečně určitě v nájemní smlouvě. V případě nájmu nemovitých věcí je v nájemní smlouvě dále vhodné uvést stav najímané nemovité věci a její případné vybavení. V tomto ohledu je doporučováno vytvořit podrobný předávací protokol s popisem jednotlivého vybavení nemovité věci, včetně fotografické dokumentace (Kropáčková, 2017).

Subjekty nájmu

Subjekty nájmu jsou obecně pronajímatel a nájemce. Pronajímatel i nájemce musí mít právní osobnost. Tu nabývá právnická osoba svým vznikem a fyzická osoba svým narozením. K jejímu pozbytí pak u právnické osoby dochází jejím zánikem a u fyzické

osoby smrtí této osoby. Právní osobnost je významným aspektem právě pro možnost uzavírání smluvních vztahů (Selucká 2015).

Práva a povinnosti

Práva a povinnosti pronajímatele a nájemce obecně upravují § 2205-2220 NOZ. Pronajímatel tak musí zejména přenechat nájemci smlouvenou věc, odevzdat mu ji v ujednané době a stavu, zajistit, aby mohl nájemce věc užívat k účelu, který si smluvní strany sjednaly, což zahrnuje i veškeré opravy na věci dle předchozího ujednání v nájemní smlouvě. Za to mu náleží sjednané nájemné a další platby. Nájemce se pak musí při užívání věci řídit ujednáním nájemní smlouvy, platit nájemné, v případě nutné opravy tuto záležitost neprodleně oznámit pronajímateli a umožnit mu přístup k věci. K opravám a vadám se váží určitá práva nájemce, kdy v případě, že mu vada věci znemožňuje zčásti, nebo zcela její užívání, může po pronajímateli požadovat slevu či úplné prominutí platby nájemného oznámil-li tuto vadu pronajímateli řádně a včas.

Kromě těchto obecných práv a povinností je vhodné, aby si subjekty nájmu v nájemní smlouvě dále stanovily práva a povinnosti, které se váží ke konkrétní věci nájmu.

Nájemné a doba nájmu

Nájemné upravuje § 2217 a § 2218 NOZ. Nájemné by si měly strany předem stanovit v nájemní smlouvě. Vždy by se mělo jednat o konkrétní částku za předem stanovené období, například kalendářní měsíc, a tato částka by se měla platit za stanovené období vždy ve stejné výši. Volitelnou položkou nájemní smlouvy je tzv. inflační doložka, podle níž se může výše nájemného v průběhu nájmu upravovat dle vývoje inflace (Kolektiv autorů, 2017).

Kromě výše nájemného by měla nájemní smlouva obsahovat také termín platby. Není-li v nájemní smlouvě specifikováno jinak, platí dle § 2204 NOZ, že je nájem sjednáván na dobu neurčitou.

2.1.2 Zvláštní ustanovení o nájmu bytu a nájmu domu

Nájem bytu a domu je zvlášť upraven v pododdílu 2 oddílu 3 – nájmy a dílu 2 přenechání věci k užití jinému NOZ. Tento pododdíl upravuje kromě základních ustanovení například zakázaná ujednání, odevzdání bytu, nájemné a jiné platby, jistotu,

úpravy a jiné změny bytu nebo domu, společný nájem a podnájem, skončení nájmu a další.

Pronajímatelem bytu či domu je vždy vlastník nemovité věci. Účel nájmu bytu a domu specifikuje NOZ v § 2235, podle kterého je jím zajištění bytových potřeb nájemce a členů jeho domácnosti. Doporučuje se mít přímo v nájemní smlouvě tento účel vymezen, neboť právě účelem se nájem bytu a domu odlišuje od obecného nájmu. Jelikož u právnické osoby neexistuje bytová potřeba, může být nájemcem bytu a domu pouze fyzická osoba (Selucká, 2015; Kropáčková, 2017).

Nájemcem nemusí být vždy jen jedna osoba. NOZ umožňuje pronajímateli uzavřít nájemní smlouvu s více osobami najednou, jež pak mají stejná práva a povinnosti.

Dle NOZ může nájemce se svolením pronajímatele v bytě i pracovat nebo podnikat. Tuto možnost by si však měly smluvní strany opět smluvit v nájemní smlouvě, neboť může navýšit výši nájemného.

Kromě nájemného platí nájemce pronajímateli také další platby, což upravuje § 2246 NOZ. Dalšími platbami se myslí zejména platby za služby spojené s nájmem bytu a domu a zálohy. Celý výčet služeb spojených s nájmem bytu a domu obsahuje § 2247 odst. 2 NOZ. Patří zde například platby za:

- dodávky vody,
- odvoz a odvádění odpadních vod,
- dodávky tepla,
- odvoz komunálního odpadu,
- zajištění příjmu rozhlasového a televizního vysílání,
- apod.

Nájemce si může po domluvě s pronajímatelem některé služby zajišťovat sám, případně může být tento výčet služeb doplněn o další služby, jako například o poskytování internetového připojení, úklid společných prostor apod. Tyto platby může nájemce platit buď přímo, nebo prostřednictvím záloh. Zálohové platby se budou týkat zejména spotřeby energií a vody, tedy služeb, které závisí na konkrétní spotřebě nájemcem. Naopak například u rozhlasového a televizního vysílání bude nájemce platit přímo náklady na tyto služby. Vše by mělo být předem přesně specifikováno v nájemní smlouvě (Selucká, 2015).

Jak uvádí Kropáčková (2017, s. 185) „*Nejčastěji nájemní smlouva k bytu zanikne uplynutím doby, na niž byla nájemní smlouva sjednaná.*“ Nájem bytu a domu může být navíc ukončen i dohodou smluvních stran, či výpovědí jedné ze stran. Výpověď musí mít písemnou formu a musí být doručena druhé straně. Skončení nájmu bytu a domu upravuje NOZ v § 2285-2296. Nájemce musí vždy po skončení nájmu odevzdat byt či dům ve stavu, v jakém je převzal. To zahrnuje i odevzdání klíčů od bytu či domu, včetně všech jeho kopií.

2.1.3 Zvláštní ustanovení o nájmu prostoru sloužícího podnikání

Účelem nájmu nemusí být pouze uspokojení bytové potřeby. Jak již bylo zmíněno výše, nájemce může v bytě a domu i pracovat nebo podnikat. Využívá-li pak nájemce prostor nebo místnost převážně pro účely práce, či podnikání, bude tento nájem podléhat právní úpravě v § 2302-2315 NOZ – zvláštní ustanovení o nájmu prostoru sloužícího k podnikání. Jak vyplývá z důvodové zprávy k NOZ, rozumí se prostorem sloužícím podnikání část nemovité věci, která slouží zejména k výkonu či provozu živnosti maloobchodní, restaurační, hospodské, roznáškové apod., k výkonu živnosti řemeslnické, výrobní, skladovací či poskytování služeb, ale také kde dochází k provozování nezávislého povolání. Vykonává-li však nájemce v prostoru pouze činnost, která souvisí s jeho zaměstnáním například na dohodu o provedení práce, nebude se jednat o nájem prostoru sloužícího k podnikání. Aby se o tento zvláštní typ nájmu jednalo, musí být podnikatelská činnost převažující.

Pokud je spolu s nájemným prostorem sloužícím podnikání spojené poskytování služeb pronajímatelem, využije se pro tuto oblast stejná právní úprava jako pro poskytování služeb spojených s nájmem bytu a domu obecně. Rozhodne-li se nájemce v bytě či domu podnikat, měly by si smluvní strany veškeré podmínky podnikání předem detailně stanovit v nájemní smlouvě. Součástí by mělo být například i opatření nemovité věci štíty či návěstími, které mohou odkazovat na sídlo podnikajícího nájemce.

S nájmem prostoru sloužícího k podnikání se váže zvláštní ustanovení dle § 2315 NOZ o náhradě za převzetí zákaznické základny. Vypoví-li pronajímatel nájemní smlouvu a dojde k ukončení nájmu, má nájemce nárok na náhradu, která mu náleží za získání zákaznické základny, kterou si v období nájmu vybudoval, a kterou tak po skončení nájmu získá nový nájemce.

Pro existenci náhrady za přebíranou klientskou základnu je nutné splnění všech podmínek:

- skončení nájmu,
- existence klientské základny,
- převzetí klientské základny s čímž souvisí podobný obor podnikání následujícího nájemce či pronajímatele,
- výhoda související s jejím převzetím (Macek, 2014).

Způsob stanovení výše náhrady ani její periodicitu občanský zákoník nijak blíže nespécifikuje. Smluvní strany se tak mohou na její výši dohodnout, může však být také vyžadováno přizvání znalce. K vyplacení náhrady nedojde, porušil-li nájemce hrubě své povinnosti. Tuto problematiku by si měly smluvní strany vyjasnit již v nájemní smlouvě (Macek, 2014; Jurník, 2016).

2.2 Zákon o daních z příjmů

Dalším zákonem, které musí brát FO a PO v souvislosti s nemovitými věcmi a nájmy v potaz, je zákon č. 586/2002 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou dle § 3 odst. 1 ZDP příjmy ze závislé činnosti (§ 6), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10).

Jak uvádí Vychopen (2018, s. 122) „*Při nájmu nemovitých věcí fyzickou osobou je z hlediska zákona o daních z příjmů především nutno rozlišovat, zda pronajímaná nemovitá věc je, či není zahrnuta v obchodním majetku poplatníka, který je pronajímatelem.*“ Může se tak tedy jednat o zdanitelný příjem dle § 7, § 9 či § 10 ZDP. V případě, že poplatník využívá nemovitou věc k podnikání, nebo ji má zařazenou do OM, zdaňuje příjem z nájmu dle § 7 ZDP. Pokud příjem z nájmu nemovité věci nespádá pod § 7 ZDP, zdaňuje jej FO dle § 9 ZDP. V případě příležitostného nájmu nemovité věci se pak FO řídí § 10 ZDP.

V souvislosti s nemovitými věcmi musí fyzická osoba, která nemá nemovitou věc zařazenou v obchodním majetku, při jejich prodeji sledovat kritéria osvobození tohoto prodeje dle § 4 ZDP, tedy zejména uplynutí časového testu. Od daně z příjmů FO je dále dle § 4a ZDP osvobozeno nabytí nemovité věci dědictvím nebo odkazem a darem

v případě, že je dárce osoba v linii přímé a vedlejší, nebo pokud se jedná o osobu, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost, nebo byl na tuto osobu odkázán výživou. O zdanitelný příjem se pak jedná v případě, kdy tento prodej nesplňuje kritéria pro osvobození. Příjem z prodeje nemovité věci pak zdaňuje 15% sazbou daně dle § 16 ZDP. V případě, že má fyzická osoba nemovitou věc zařazenou do obchodního majetku (dále jen OM), zdaňuje prodej dle § 7 ZDP, neučinila-li tak, pak jej zdaňuje dle § 10 ZDP. V případě, že má FO nemovitou věc zařazenou do OM, neplatí zde lhůta pro osvobození.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Osvobození od daně z příjmů právnických osob upravuje § 19 a § 20 ZDP. Příjmy připadající právnické osobě v souvislosti s nemovitou věcí a jejich nájem jsou dle § 21 ZDP zdaňovány 19% sazbou daně.

Nemovité věci a jejich nájem negenerují pouze příjmy, ale také výdaje. O daňově uznatelné výdaje se jedná v případě, že jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP, není-li tomu tak, jedná se o daňově neuznatelné výdaje dle § 25 ZDP, které zvyšují daňovou povinnost poplatníka daně z příjmů. Jedním z nejvýznamnějších výdajů spojených s nemovitými věcmi jsou odpisy. Zákon o daních z příjmů v souvislosti s odpisy rozlišuje majetek hmotný, kam řadíme i budovy, domy a jednotky a majetek nehmotný.

Dle § 28 ZDP odepisuje majetek vždy jen jeden poplatník, jímž je odpisovatel. Odpisovatelem je mimo jiné poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo – pronajímatel. Majetek se odepisuje maximálně do výše vstupní ceny definované v § 29 ZDP.

Po zařazení majetku do obchodního majetku zařídí poplatník hmotný majetek do odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Možnosti jednotlivého zařídění v případě budov, bytů a jednotek zobrazuje tabulka v Příloze č. 1.

Po zařazení majetku do odpisových skupin zvolí poplatník buď zrychlenou, nebo rovnoměrnou metodu odpisování a vypočítá odpisy pro jednotlivé roky dle § 31 či § 32 ZDP.

S vlastnictvím majetku souvisí také jeho opravy. V této souvislosti je nutno rozlišovat, zda se opravdu jedná o opravu, nebo o technické zhodnocení. Opravu definuje

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška pro podnikatele).

V § 47 odst. 2 jako činnost, kterou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Jedná se tak o daňově uznatelný výdaj dle § 24 ZDP. Naopak technické zhodnocení je definováno v § 33 ZDP jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku a dle § 28 odst. 3 ZDP jej může s písemným souhlasem odepisovat i nájemce a v tomto případě nezvyšuje u pronajímatele vstupní cenu.

2.3 Zákon o dani z nemovitých věcí

S vlastnictvím nemovitých věcí se váže i povinnost platit každoročně daň z nemovitých věcí. Tato povinnost je upravena v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDzNV). Zákon o dani z nemovitých věcí je rozdělen na sedm částí. Daň ze staveb a jednotek upravuje část druhá, konkrétně § 7 - § 11a ZDzNV.

Jak uvádí Kolektiv autorů (2019, s. 259) „*Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon.*“ Předmětem daně z nemovitých věcí je dle § 7 ZDzNV dokončená nebo užívaná zdanitelná stavba a jednotka nacházející-se na území ČR. Poplatníkem je dle § 8 ZDzNV každý vlastník zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky. Osvobození od této daně upravuje § 9 ZDzNV, jde například o stavby a jednotky ve vlastnictví České republiky, ve vlastnictví registrovaných církví a náboženských společností, vodárenské jednotky včetně úpraven vody, zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky sloužící školám, muzeím a galeriím, zdravotnickým zařízením apod.

Základem daně je dle § 10 ZDzNV u zdanitelné stavby výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. U zdanitelných jednotek je základem daně upravená podlahová plocha, která se vypočítá vynásobením podlahové plochy zdanitelné jednotky v m² a koeficientem 1,22, je-li v budově obytného domu a její

součástí je podíl na pozemku nebo, je-li její vlastník spoluvlastníkem jiného pozemku ve spoluvlastnictví vlastníků takových zdanitelných jednotek užívaného společně s těmito jednotkami, nebo koeficientem 1,2 v ostatních případech.

Sazba daně dle § 11 ZDzNV závisí na účelu využití zdanitelné stavby a jednotky. U zdanitelné stavby a jednotky, kterou poplatník používá k podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesnímu a vodnímu hospodářství činí sazba daně 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo ostatní zemědělské výrobě je zdaňováno sazbou 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy a u ostatních druhů podnikání 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy. Tato základní sazba daně se následně násobí koeficientem dle počtu obyvatel, podle toho, v jaké obci se nemovitá věc nachází. Daň se navíc u staveb a jednotek dle § 11 ZDzNV a u budovy obytného domu s nebytovým prostorem užívaným k podnikání zvyšuje o součin výměry podlahové plochy tohoto nebytového prostoru v m² a 2 Kč. Výsledná daňová povinnost může být navíc násobena místním koeficientem dle § 12 ZDzNV.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a daňové přiznání je poplatník povinen podat do 31. ledna příslušnému správci daně. Nedošlo-li ke změnám rozhodným pro stanovení této daně oproti předchozím zdaňovacím obdobím, daňové přiznání se nepodává. Daň z nemovitých věcí je splatná dle § 15 ZDzNV u poplatníků daně provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb ve dvou stejných splátkách a to do 31. srpna a do 30. listopadu zdaňovacího období. U ostatních poplatníků ve dvou stejných splátkách do 31. května a do 30. listopadu zdaňovacího období.

2.4 Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

Dalším právním předpisem, na které nesmí FO a PO zejména při pořízení nemovité věci zapomenout je Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen ZDzNNV).

Zatímco v roce 2015 ještě platil daň z nabytí nemovitých věcí prodávající, v roce 2016 došlo k novelizaci tohoto zákona a podle § 1 ZDzNNV se poplatníkem stává nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je veškeré úplatné nabytí vlastnického práva ke všem stavbám, pozemkům nebo jednotkám, právo stavby a spoluvlastnické podíly na nemovitých věcech nacházejících se na území České republiky.

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je podle § 10 ZDzNNV nabývací hodnota nemovité věci snížená o uznatelný výdaj, kterým jsou veškeré náklady spojené se znaleckým posudkem znalce. Nabývací hodnotou je podle § 11 ZDzNNV:

- a) sjednaná cena,
- b) srovnávací daňová hodnota,
- c) zjištěná cena,
- d) zvláštní cena.

Postup, kterou z cen poplatník pro stanovení základu daně použije, detailně popisuje § 12 ZDzNNV. Před výpočtem daně je pak základ daně zaokrouhlen na celé stokoruny nahoru a vynásoben sazbou daně, která činí 4 % dle § 26 ZDzNNV. Je-li výše daně menší než 200 Kč, daň se nemusí předepsat a neplatí se. Specifikou tohoto zákona je lhůta pro podání daňového přiznání, které je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k této nemovité věci.

2.5 Další legislativní předpisy

Jak již bylo uvedeno v úvodu druhé kapitoly, legislativní úprava nájmu nemovitých věcí je velmi složitá. Kromě výše uvedených zákonů lze v otázkách nájmu nemovitých věcí dále zmínit např. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 S., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, či zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů. A právě těmto právním předpisům jsou věnovány následující podpodkapitoly.

Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ) v § 1 odst. 2 vymezuje účetní jednotky, které vedou účetnictví. Jsou jimi například:

- všechny PO, které mají sídlo na území ČR,
- FO, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,

- ostatní FO, které překročily obrát dle ZPDH,
- FO, které tak činí dobrovolně.

Tyto účetní jednotky pak musí vést účetnictví dle ZoÚ. V otázkách obsahového vymezení složek majetku je zákon o účetnictví závazný také pro FO vedoucí daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Zákon o účetnictví také stanovuje podmínky a účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

§ 2 ZoÚ definuje předmět účetnictví, ve kterém se hovoří o účtování o stavu a pohybu majetku, mezi který řadíme i nemovité věci. Na rozdíl od zákona o daních z příjmů, který přesně stanovuje výši ocenění pro zařazení do jednotlivých složek majetku, si mohou účetní jednotky dle ZoÚ o výši ocenění rozhodnout sami například při předpokladu kratší, nebo delší doby používání. Informace o způsobu a výši ocenění by měla být součástí vnitropodnikové směrnice.

Co ale ZoÚ striktně stanovuje jsou způsoby oceňování. První situací, kdy musí účetní jednotka majetek oceňovat je k okamžiku uskutečnění účetního případu. Nemovité věci se tak k tomuto okamžiku dle § 25 ZoÚ oceňují buď:

- pořizovacími cenami v případě, že účetní jednotka tuto nemovitou věc pořídila dodavatelským způsobem,
- vlastními náklady v případě, že jej pořídila vlastní činností,
- reprodukční pořizovací cenou v případě, že jej účetní jednotka pořídila bezúplatným nabytím.

Druhou situací je ocenění majetku ke konci rozvahového dne, nebo k jinému dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Tímto oceněním se zabývá § 27 ZoÚ, podle nějž dochází k přecenění některých cenných papírů a majetku v případě, kdy to ukládá zvláštní právní předpis, na reálnou hodnotu. Touto reálnou hodnotou je buď tržní hodnota, hodnota dle obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, ocenění kvalifikovaným odhadem, nebo posudkem znalce a ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.

Zákon o účetnictví dále řeší otázky odepisování majetku, kdy podle § 28 tohoto zákona odepisují majetek účetní jednotky, které mají k majetku vlastnické nebo jiné právo. V § 28 odst. 1 je pak stanoveno, že majetek odepisuje pronajímatel.

Vyhláška pro podnikatele

Obsahové vymezení položek rozvahy a rozdělení mezi hmotný a nehmotný majetek řeší Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 S., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 6 vyhlášky do dlouhodobého nehmotného majetku řadíme majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, kterým jsou:

- nehmotné výsledky vývoje,
- ocenitelná práva,
- software,
- goodwill,
- povolenky na emise,
- preferenční limity,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

Do dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen DNM) dále řadíme také technické zhodnocení tohoto majetku od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) tvoří dle § 7 vyhlášky hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, kterým jsou:

- pozemky,
- stavby,
- hmotné movité věci a jejich soubory,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.

Pro technické zhodnocení DHM platí stejné podmínky jako u výše zmíněného technického zhodnocení pro DNM. Majetek je v rozvaze kromě hmotného a nehmotného rozdělen také na majetek finanční, kterým jsou dle § 8 této vyhlášky:

- podíly – ovládaná nebo ovládající osoba,
- podíly – podstatný vliv,
- zápůjčky a úvěry – podstatný vliv,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- zápůjčky a úvěry – ostatní,
- jiný dlouhodobý finanční majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

Vyhláška dále v § 47 odst. 1 vymezuje vedlejší pořizovací náklady, které jsou součástí pořizovací ceny majetku dle § 25 ZoÚ. V druhém odstavci pak následně uvádí, co není součástí ocenění DHM a DNM. Zároveň tento odstavec obsahuje definici oprav, kterou spousta podnikatelů často zaměňuje za technické zhodnocení. Jak uvádí Vychopen (2018, s. 93) „*Při rozhodování o tom, zda se v konkrétním případě jedná o opravu nebo technické zhodnocení, je třeba vycházet z vymezení těchto pojmů v účetních a daňových předpisech.*“

České účetní standardy pro podnikatele

Aby bylo zamezeno nesouladu při používání účetních metod při účtování totožných účetních případů a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek jsou vydávány Ministerstvem financí ČR České účetní standardy (dále jen ČÚS). Povinnost vydávat ČÚS je přímo stanovena v § 36 ZoÚ. Pro podnikatele jsou speciálně vydávány České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Majetku účetních jednotek je věnován ČÚS č. 13 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a ČÚS 14 Dlouhodobý finanční majetek. V rámci těchto standardů je pak řešeno obsahové vymezení, oceňování, odpisování, postup účtování a analytické a podrozvahové účty týkající se majetku.

Zákon o rezervách

Jak uvádí Kolektiv autorů (2013, s. 128) „*Rezervy představují specifický zdroj tvořený na úhradu budoucích závazků známých v současné době.*“ Účetní jednotka má v otázkách jejich tvorby dvě možnosti. První možností je tvorba rezerv dle ZoÚ, které však nejsou daňově uznatelné dle zákona o daních z příjmů a řadíme mezi ně například rezervu na daň z příjmů, rezervu na restrukturalizaci či na záruční opravy.

Naopak při tvorbě rezerv dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů se již jedná o daňově uznatelný

náklad, který může být účinným nástrojem i k daňové optimalizaci. Zákonnými rezervami jsou dle § 2 ZoR bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost, rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů a ostatní rezervy stanovené tímto zákonem.

Pro účely této diplomové práce je významná zejména rezerva na opravy hmotného majetku. Aby se v tomto případě jednalo o daňově uznatelnou rezervu dle ZDP, musí její tvorba splňovat veškeré podmínky stanovené v § 7 ZoR. Musí se tedy jednat o majetek:

- jehož doba odepisování je pět a více let a zároveň,
- k němuž má poplatník vlastnické právo.

Rezerva na opravy hmotného majetku musí být tvořena na více než jedno zdaňovací období, maximálně však na 6 zdaňovacích období u budov, bytů a jednotek ve 3. odpisové skupině, 8 zdaňovacích období pro majetek ze 4. odpisové skupiny a 10 zdaňovacích období pro majetek z 5. a 6. odpisové skupiny. Ke tvorbě rezerv musí mít účetní jednotka zřízen samostatný účet v bance, který bude sloužit pouze k tomuto účelu a na který budou každý rok po dobu tvorby rezervy, nejpozději však do termínu pro podání daňového přiznání, převedeny peněžní prostředky připadající na výši tvorby rezervy v daném zdaňovacím období. Výši rezervy účetní jednotka stanoví dle charakteru příslušné opravy.

Zákon o územním plánování a stavebním řádu

Právním předpisem, jenž úzce souvisí s nemovitými věcmi, je bezesporu také zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen stavební zákon). Skládá se z celkem sedmi částí. Pro účely této diplomové práce je významná zejména čtvrtá část stavebního zákona – stavební řád. Ta popisuje situace, kdy pro stavby, terénní úpravy, zařízení a udržovací práce není vyžadováno ohlášení či stavební povolení a kdy naopak stavební povolení či ohlášení vyžadováno je. Zabývá se také stavebním dozorem a zvláštními pravomocemi stavebního úřadu, osobou autorizovaného inspektora a povinnostmi a odpovědností osob při přípravě, provádění a užívání staveb.

Podle stavebního řádu lze dokončenou stavbu, či její část, využívat pouze na základě kolaudačního souhlasu či rozhodnutí. Kolaudační souhlas či rozhodnutí může být vydán pouze stavebním úřadem, u kterého bylo žádáno o povolení stavby, na základě žádosti o vydání kolaudačního souhlasu. Na žádost o povolení stavby musí stavební úřad

do 15 dnů od jejího doručení reagovat stanovením data závěrečné kontrolní prohlídky stavby, ke které musí dojít nejpozději 45 dnů po doručení žádosti. Splňuje-li stavba veškeré požadavky stanovené v § 122 odst. 3 stavebního zákona, vydá stavební úřad do 15 dnů ode dne provedení závěrečné kontroly kolaudační souhlas.

Pro účely této diplomové práce je stěžejní znění § 126 stavebního zákona, ve kterém jsou řešeny otázky změny v užívání stavby. Stavbu lze vždy užívat jen k účelu vymezenému v kolaudačním rozhodnutí, v oznámení o užívání stavby nebo v kolaudačním souhlasu. Tento účel však může být v průběhu živostnosti stavby změněn. Tuto změnu lze provést pouze na základě nového souhlasu nebo povolení od stavebního úřadu. A to teprve poté, co osoba, která má ke stavbě vlastnické právo, nebo se prokáže právem tuto změnu provést, oznámí tuto změnu stavebnímu úřadu. Součástí oznámení je detailní popis zamýšlené změny stavby, které zahrnuje její rozsah, důsledky a odůvodnění. Pokud tato změna splňuje veškeré zákonné požadavky, vydá stavební úřad do 30 dnů od doručení oznámení o změně souhlas se změnou v užívání.

Tato změna má dále vliv na osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 odst. 3 ZDPH, které bude řešeno v následující kapitole.

2.6 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Jak uvádí Kolektiv autorů (2012, s. 1) „Účetnictví je chápáno jako ucelený informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři a vedoucí pracovníci, ale i ostatní interní a externí uživatelé učinit správný úsudek o podniku a jeho fungování.“ Z tohoto důvodu tvoří účetnictví nedílnou součást podnikání všech fyzických i právnických osob.

Stejně jako ostatní vědy i účetnictví musí reagovat na stále rostoucí globalizaci ekonomiky a postupně se vyvíjí. Jak uvádí Dvořáková (2017, s. 17) „Potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací jsou určujícími faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví.“ Postupně tak dochází k mezinárodní harmonizaci účetnictví.

Projevem harmonizace účetnictví v ČR je zejména vykazování účetních výkazů podle Mezinárodních účetních standardů IFRS. Povinnost vést účetnictví podle IFRS účetními jednotkami, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, je upravena

přímo v § 19a ZoÚ a pro konsolidující účetní jednotky v § 23a ZoÚ. Kromě těchto zákonem stanovených podmínek, kdy musí účetní jednotka povinně vést účetnictví dle IFRS, existuje také možnost vést účetnictví dle IFRS dobrovolně. Taková účetní jednotka pak může získat velkou konkurenční výhodu oproti jiným společnostem z odvětví.

V otázkách dlouhodobého hmotného majetku, pod který spadají i nemovité věci, mají účetní jednotky, vedoucí účetnictví podle IFRS, právo volby, pod jaký standard majetek zařadí a jak jej budou vykazovat. Úpravou dlouhodobého majetku podle IFRS se tak zabývají zejména IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 2 - Zásoby a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Pro účely této diplomové práce se následující odstavce budou zabývat jen standardy IAS 16, IAS 40 a IFRS 5.

Účetní jednotka bude pozemky, budovy a zařízení dle IAS 16 vykazovat v případě, že je bude využívat k běžné činnosti, bude je držet z důvodů používání ve výrobě a poskytování služeb, z administrativních důvodů, nebo k pronájmu. Podmínkou vykazování pozemků, budov a zařízení dle tohoto standardu je také očekávání, že bude tento majetek využíván po dobu delší, než je jedno účetní období. Pokud účetní jednotka pořizuje nemovitou věc kvůli operativnímu pronájmu či kapitálovému zhodnocení, bude jej vykazovat dle standardu IAS 40. Tento standard také použije v případě, že se účetní jednotka doposud nerozhodla, jak s majetkem naloží. Dlouhodobý majetek, který je držen za účelem jeho prodeje, je účetní jednotkou vykazován dle IFRS 5 (Krupová, 2019).

2.7 Aktuální situace ve vztahu ke COVID-19

V průběhu března roku 2020 byl na území České republiky vyhlášen nouzový stav. V jeho souvislosti došlo k omezení provozování podnikatelské činnosti mnoha podnikatelů. Ve vztahu k nájůmům nemovitých věcí měla tato situace negativní dopad také na pronajímatele nemovitých věcí.

Vláda ČR ve svých opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie koronaviru SARS CoV-2 totiž povolila odložení plateb nájemného spojených s užíváním prostoru sloužícího k podnikání nájemcům až o 3 měsíce. Navíc se v současné době projednává schválení zákona, v jehož důsledku by pronajímatel nesměl v ochranné době (tedy do 31. prosince 2020) jednostranně ukončit nájem z důvodu, že je nájemce v prodlení

s placením nájemného. Pronajímatelé se tak obávají, že jim nájemné nebude zapláceno vůbec.

Nespravedlivé pro samotné pronajímatele tak není pouze to, že aktuálně přišli o příjem z nájemného, což negativně ovlivní jejich cash-flow, ale také to, že jedná-li se o plátce DPH, musí z uskutečněného nájemného odvést státu daň z přidané hodnoty. Navíc, účtují-li v podvojném účetnictví, je nájemné součástí výnosů, ze kterého budou muset následně odvést daň z příjmů. Na tyto problémy a „mezery“ v zákonech se v současnosti snaží poukázat mimo jiné například Komora daňových poradců ČR či Hospodářská komora České republiky, které navrhuji mnohá řešení této situace, jako je například odložení veškerých plateb státu (Finanční správa, 2020; Komora daňových poradců ČR, 2020).

V této době je však také třeba hledat nějaká pozitivní opatření, která pomáhají podnikatelům situaci přečkat. V souvislosti s daněmi tak například došlo k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických a právnických osob, či přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkům budou dále například prominuty pokuty za pozdně podané daňové přiznání k DPH, či za pozdně podané kontrolní hlášení.

3 Nájem nemovitých věcí z pohledu daně z přidané hodnoty

Daně lze klasifikovat dle různých hledisek. Jedním z nich je klasifikace dle jejich vazby na důchod poplatníka. V tomto případě tak rozlišujeme daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou vyměřovány přímo z poplatníkovy důchodu nebo majetku. Nepřímé daně jsou součástí cen zboží, služeb, převodů a nájmu. Obecnou klasifikaci daní dle jejich vazby na důchod poplatníka zobrazuje Obr. 3.1.

Obr. 3.1 Klasifikace daní dle jejich vazby na důchod poplatníka



Zdroj: Široký (2008, s. 40), vlastní zpracování

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) řadíme mezi univerzální nepřímé daně. Je daní, kterou platí jak jednotlivci, tak obchodní korporace. Výše této daně nerespektuje výši příjmů poplatníka a je tedy klasifikována jako daň in rem. DPH je také typickým představitelem daně stanovené ad valorem, což znamená, že se její výše určuje podle ceny zdaňovaného základu (Široký, 2008).

Principem DPH je zdanění pouze přidané hodnoty na každém stupni zpracování. Tento propracovaný mechanismus tak zabraňuje duplicitě daně, jelikož jednotlivý subjekt zdaňuje pouze hodnotu, kterou přidal při výrobě. Zároveň má tento jednotlivec nárok na odpočet daně z přijatých plnění, která v souvislosti s výrobou daného zboží či poskytnutím služby vynaložil (Kuneš, Vondrák, 2019; Široký, 2008). Pouze konečný spotřebitel platí DPH z celé prodejní ceny s tím, že DPH nebude moci získat zpět (Platteeuw, Pestana, 2011).

Daň z přidané hodnoty v České republice upravuje ZDPH, jenž je z pohledu nájmu nemovitých věcí podrobně rozebrána v následujících podkapitolách.

3.1 Základní pojmy

Pro účely této diplomové práce jsou v této podkapitole definovány pouze základní pojmy, které jsou klíčové ve vztahu k nájmu nemovitých věcí. Vezmeme-li v úvahu, že ZDPH v § 4 odst. 2 písm. a definuje zboží jako hmotnou věc, budeme na nemovité věci v souvislosti s daní z přidané hodnoty pohlížet jako na zboží. Za zboží je dále považováno také právo stavby.

Právní úpravě ZDPH budou podléhat pouze nemovité věci nacházející se na území tuzemska. Tím je dle § 3 odst. 1 písm. a Česká republika. Hovoříme-li v tomto zákoně o nájmu, myslí se jím dle § 4 odst. 2 písm. g také podnájem, pacht a podpacht.

ZDPH dále v § 5 stanovuje osoby, které jsou k této dani povinny. Jsou jimi všechny fyzické a právnické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost. Zda se jedná o osobu povinnou k dani (dále jen OPD), či ne, bude mít následně vliv například při poskytování stavebních a montážních prací, u kterých je používán režim přenesení daňové povinnosti (Kuneš, 2017).

Co je dle ZDPH považováno za stavbu pro bydlení a stavbu pro sociální bydlení je stanoveno v § 48. Společné pro oba pojmy je, že se za ně považují stavba bytového domu, stavba rodinného domu a obytný prostor. Pro stavbu pro sociální bydlení jsou však stanoveny přísnější pravidla. Například stavba bytového domu a obytný prostor jsou stavbami pro sociální bydlení, pokud jejich podlahová plocha nepřesahuje 120 m². U rodinného domu pak podlahová plocha nesmí přesáhnout 350 m². Stavbou pro sociální bydlení jsou pak dále například internáty škol pro žáky se zdravotním postižením, dětské domovy pro děti do 3 let věku, hospice apod. U stavby pro bydlení a pro sociální bydlení je důležité také to, že zároveň více než polovina podlahové plochy musí odpovídat požadavkům na trvalé bydlení. Tuto informaci je nutno zjistit v katastru nemovitostí, případně ze stavební dokumentace. Není-li to možné, je nutné stanovit poměr podlahových ploch. Přesahuje-li podlahová plocha pro trvalé bydlení 50 % celkové plochy, lze tento prostor považovat za stavbu pro bydlení a pro sociální bydlení (Kuneš, 2017).

ZDPH nikde neobsahuje definici pozemku. Ta je však obsažena v Informaci GŘŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016, dle níž je pozemkem část zemského povrchu, která je ohraničena a označena parcelním číslem (Finanční správa, 2015).

§ 56 ZDPH pak definuje vybranou nemovitou věc, kterou se rozumí:

- stavba pevně spojená se zemí,
- jednotka,
- inženýrská síť,
- pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,
- právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

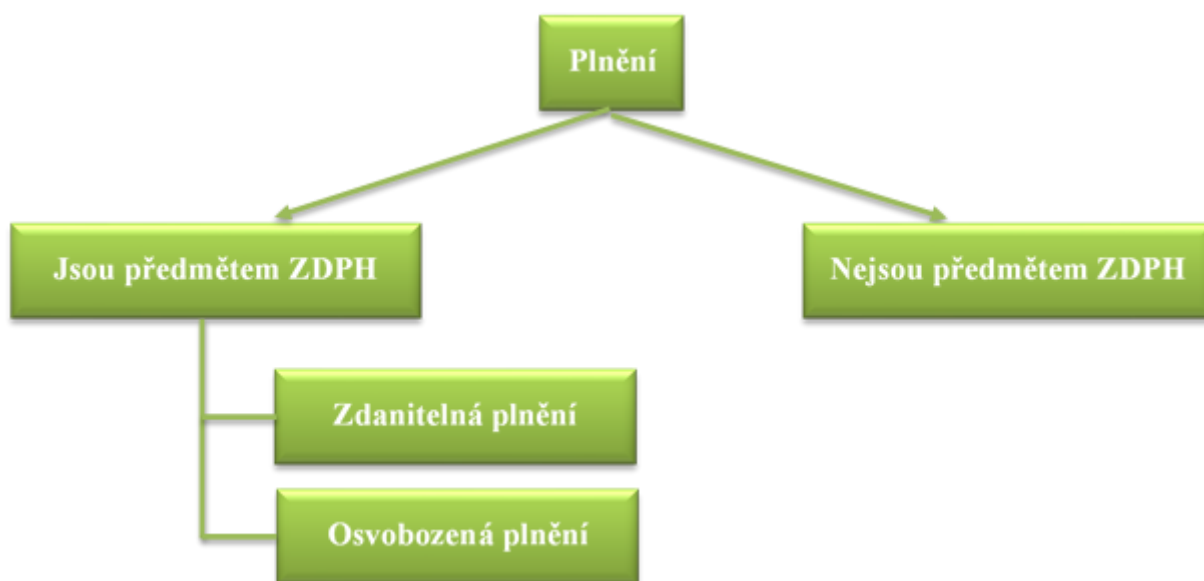
3.2 Předmět daně

Pro splnění definice předmětu daně dle § 2 ZDPH je nutné, aby u jednotlivých plnění byly současně splněny všechny následující podmínky a to, že je plnění poskytnuto:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,
- s místem plnění v ČR (Kuneš, Vondrák, 2019).

Pro vyloučení z předmětu daně stačí, aby nebyla dodržena jediná z podmínek, tedy plnění nebylo poskytnuto za úplatu, nebo bylo poskytnuto osobou nepovinnou k dani, či k místu plnění došlo v jiném členském státě (dále jen JČS) či ve třetích zemích. Plnění, jež jsou předmětem ZDPH jsou následně rozdělena na zdanitelná plnění a plnění osvobozená, jak ukazuje následující Obr. 3.2.

Obr. 3.2 Předmět daně z přidané hodnoty



Zdroj: § 2 ZDPH, vlastní zpracování

Ve vztahu k nemovitým věcem je předmětem daně dle § 2 ZDPH:

- dodání zboží (např. dodání nemovité věci),
- poskytnutí služby (např. nájem nemovité věci),
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- pořízení nového dopravního prostředku,
- dovoz zboží.

Problematicku dodání nemovité věci upravuje § 13 ZDPH. Podle tohoto paragrafu se samotným dodáním nemovité věci rozumí převod práva nakládat s nemovitou věcí jako vlastníků. O tuto situaci se tak bude jednat například při prodeji nemovité věci.

Dle § 13 odst. 3 písm. c se za dodání nemovité věci považuje také přenechání nemovité věci k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedena na jeho uživatele. Jedná se tak například o nájem nemovité věci. V tomto případě tak vzniká problém, kdy je nájem nemovité věci považován za dodání zboží a kdy za poskytnutí služby. Obecně se dle § 14 ZDPH za poskytnutí služby považuje veškerá činnost, která není dodáním zboží. Konkrétně § 14 odst. 1 písm. a hovoří o pozbytí nemovité věci, čímž se má na mysli právě například nájem, či pacht. Rozhodující je tak ustanovení druhé části věty § 13 odst. 3 písm. c. Je-li ve smlouvě výslovně zakotvena povinnost nájemce nabýt po skončení nájmu věc, jedná se o dodání zboží (Dušek, 2019). Nepřechází-li na nájemce vlastnické právo, jedná se o poskytnutí služby dle § 14 odst. 2 písm. a ZDPH.

3.3 Správce daně a zdaňovací období

Správce daně je v České republice příslušný finanční úřad. Zdaňovacím obdobím je u daně z přidané hodnoty kalendářní měsíc. Po splnění podmínek stanovených v § 99a ZDPH však může být zdaňovacím obdobím také kalendářní čtvrtletí.

3.4 Plátcí DPH

Plátcem DPH se stane OPD, pokud za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců překročí obrát 1 000 000 Kč. Pro sledování obrátu u neplátců DPH se doporučuje pro tyto účely mít vytvořenou přehlednou tabulku. Plátcem se totiž OPD stává již od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž k překročení stanoveného obrátu došlo. Tato povinnost je stanovena v § 6 ZDPH. Nutno dodat, že za porušení této povinnosti plátcí vzniknou sankce dle § 250 daňového řádu (Kuneš, 2019).

OPD se však může stát plátce DPH také z jiných důvodů. Prvním z nich je dobrovolné rozhodnutí plátce DPH. K tomu může dojít například za situace, kdy by plátce po registraci k DPH uskutečňoval zdanitelná plnění se sníženou sazbou DPH, avšak přijímal zdanitelná plnění se základní sazbou DPH, či pokud by uskutečňoval pouze osvobozená zdanitelná plnění s nárokem na odpočet. Pak by pro něj bylo výhodné stát se plátcem DPH.

Druhým případem, od kterého se OPD stává plátcem je dle § 6b ZDPH den, kdy nabyla majetek privatizací. Plátcem se také stává OPD při transakcích s podniky, pokud některá z právnických osob, jichž se transakce týká, byla plátcem DPH. Podle § 6c ZDPH se dále plátcem stává OPD, pokud poskytuje služby, nebo zasílá zboží s místem plnění (dále jen MP) v tuzemsku, ale provozovnu má umístěnou mimo tuzemsko. Plátcem se stává také dědic, který pokračuje v provozování ekonomické činnosti po zemřelém plátcí (Kuneš, Vondrák, 2019).

3.5 Místo plnění

Místo plnění upravuje ZDPH v § 7-10. Místo plnění je zde rozlišeno na MP při dodání zboží a MP při poskytnutí služby. Je důležité zmínit, že předmětem ZDPH budou pouze ta plnění, jejichž MP se nachází na území tuzemska.

U dodání nemovitých věcí tak dle § 7 platí, že je MP tam, kde se nemovitá věc nachází. U poskytování služeb je rozhodující, zda je příjemcem této služby OPD, či osoba nepovinná k dani (dále jen OND). V případě, že poskytuje OPD1 službu OPD2, řídíme se tzv. základním pravidlem pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby dle § 9 a místem plnění tak bude sídlo příjemce služby, viz varianta 1 Tab. 3.1. V případě, že je však služba poskytována OPD1 jiné OND1, bude místem plnění sídlo poskytovatele služby, viz varianta 2 Tab. 3.1 (Kuneš, 2019).

Tab. 3.1 Základní pravidlo pro stanovení MP při poskytnutí služby dle § 9 ZDPH

Varianta	Poskytovatel služby	Příjemce služby	Místo plnění
1	OPD1	OPD2	Sídlo příjemce služby
2	OPD1	OND1	Sídlo poskytovatele služby

Zdroj: § 9 ZDPH, vlastní zpracování

Speciální úprava se vztahuje na poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, jež je upravena v § 10 ZDPH a dle níž je MP tam, kde se nemovitá věc nachází. Rozdíl mezi stanovením místa plnění dle § 9 a § 10 ZDPH stanovuje následující Tab. 3.2.

Tab. 3.2. Stanovení místa plnění dle § 9 a § 10 ZDPH

Příslušný paragraf ZDPH	Místo plnění
§ 9	Sídlo příjemce x sídlo poskytovatele služby
§ 10	Místo, kde se nemovitá věc nachází

Zdroj: § 9 a § 10 ZDPH, vlastní zpracování

Jaké služby se vztahují k nemovité věci definuje čl. 31a nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí oprávnění ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Tyto služby musí mít přímou souvislost s danou nemovitou věcí a jsou jimi například:

- vypracování plánů budovy,
- stavební dozor a bezpečnostní služby,
- stavební a demoliční práce prováděné na budově,
- průzkum a posouzení rizika nemovitosti apod.

Článek 31a odst. 3 tohoto nařízení pak stanovuje služby, které se nepovažují za služby vztahující se k nemovité věci. Patří zde například reklamní služby, správa portfolia investic do nemovitostí apod.

3.6 Uskutečnění plnění a vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit

Okamžik, kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění a kdy má zároveň poplatník povinnost tuto daň přiznat upravuje ZDPH v § 21-25. Pro účely této diplomové práce je významné zejména ustanovení § 21 ZDPH.

Dochází-li tak k dodání nemovité věci, je tímto dnem předání nemovité věci uživateli do užívání. Předchází-li tomuto dni den, kdy je doručeno vyrozumění o zápisu změny vlastnického práva do katastru nemovitostí, považuje se za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění den doručení vyrozumění.

Při poskytnutí služby, tedy například nájmu nemovité věci, je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den poskytnutí služby, nebo den, kdy pronajímatel vystavil nájemci daňový doklad. Rozhodující je, který den nastal dříve.

Jsou-li společně s nájmem nemovité věci poskytovány služby, které s nájmem přímo souvisí, ale nejsou součástí nájemného, nýbrž dochází k jejich vyúčtování zvlášť, například dle skutečné spotřeby nájemce (jak tomu může být například u spotřeby elektrické energie, vodného, či úklidu společných prostor), je okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění až den, kdy byla zjištěná skutečná částka za tuto služby. Má se za to, že tímto okamžikem tak může být například doručení vyúčtovací faktury od dodavatele vodného (Kuneš, 2017).

3.7 Daňové doklady

Taxativní výčet situací, kdy je plátce povinen vystavit daňový doklad předepisuje ZDPH v § 28. Daňový doklad musí obsahovat veškeré náležitosti definované v § 29 ZDPH. Za správnost uvedených údajů je pak zodpovědný plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění. Vystavení daňového dokladu se řídí právními předpisy platnými v členském státě, kde se nalézá MP. Lhůta pro vystavení daňového dokladu začíná běžet ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo plnění a končí 15. dnem. Výjimky, kdy je daňový doklad nutno vystavit do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, pak stanovuje § 28 v odst. 6.

Nepřesahuje-li částka za plnění 10 000 Kč, má plátce možnost vystavit zjednodušený daňový doklad dle § 30 ZDPH. Veškeré daňové doklady je pak plátce povinen uchovávat po dobu 10-ti let od konce kalendářního roku, ve kterém se plnění uskutečnilo.

3.8 Základ a výpočet daně

Jak stanovuje ZDPH v § 36 základem daně (dále jen ZD) je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky za úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Přijme-li plátce na uskutečněné zdanitelné plnění zálohu, je základem daně částka zálohy, kterou plátce sníží o daň. Součástí základu daně mohou být také různé poplatky, jiné daně, vedlejší náklady apod. Takto se stanovuje základ daně je využitelné také při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku a při pořízení zboží z jiného členského státu. Dováží-li poplatník zboží, je základem daně dle § 38 ZDPH součet základu pro vyměření cla, vedlejších výdajů do prvního místa určení v tuzemsku, cla a spotřební daně.

V otázkách samotného výpočtu daně došlo v roce 2019 ke změnám vlivem účinnosti zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Zatímco první způsob výpočtu daně u dodání zboží a poskytnutí služby zůstává stejný, a vypočte se tedy jako součin základu daně a příslušné sazby daně (metoda zdola), druhý způsob výpočtu pomocí koeficientů byl poněkud změněn (metoda shora). Původní koeficienty 0,1736; 0,1304 a 0,909 byly pro větší přesnost výpočtu nahrazeny novou výší těchto koeficientů. Novelizovanou výší koeficientů a způsob výpočtu specifikuje následující Tab. 3.3 (Kuneš, 2019).

Tab. 3.3 Výpočet daně dle § 37 písm. b ZDPH

Sazba daně	Původní výše koeficientu	Novelizovaná výše koeficientu	Výpočet
10 %	0,909	1,10	$ZD - \frac{ZD}{1,1}$
15 %	0,1304	1,15	$ZD - \frac{ZD}{1,15}$
21 %	0,1736	1,21	$ZD - \frac{ZD}{1,21}$

Zdroj: § 37 ZDPH, zákon č.80/2019 část třetí, vlastní zpracování

3.9 Opravy základu daně a výše daně

V průběhu ekonomické činnosti plátce může dojít k situacím, kdy musí plátce dle ZDPH provést opravy. Tyto opravy mohou být trojího typu:

- oprava základu daně,
- oprava výše daně,
- oprava odpočtu daně.

Situace, kdy je nutno opravit základ daně specifikuje ZDPH v § 42. Může se tak například jednat o situaci, kdy odběratel poskytl dodavateli zálohu na opravu domu, na jejímž základě vystavil dodavatel daňový doklad. K opravě domu však nakonec nedošlo. Dodavatel tak byl nucen do 15 dní ode dne, kdy se o těchto skutečnostech dozvěděl, vystavit opravný daňový doklad. Jeho náležitosti jsou uvedeny v § 45 ZDPH.

Samotnou výši daně pak musí plátce opravit v případě, že dle § 43 ZDPH přiznal daň jinak, než měl. Tím se rozumí například situace, kdy plátce místo snížené sazby daně u stavebních prací na rodinném domě přizná sazbu základní. Také v tomto případě je plátce povinen vystavit opravný daňový doklad a opravu daně provést v opravném

daňovém přiznání. Dodavatel tuto opravu provede v měsíci, kdy vystavil opravný daňový doklad, zatímco odběratel nejpozději do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, kdy chybu zjistil (Kuneš, 2019).

Situace, kdy je nutno opravit odpočet, je řešen v § 74. Na tyto opravy je pohlíženo z pohledu odběratele a vztahují se na případy související s § 42, kdy byl opravován základ daně, jehož výsledkem došlo k nižšímu nároku na odpočet daně.

3.10 Sazby daně

Zákon o DPH rozlišuje dle § 48 tři sazby daně. V otázkách nemovitých věcí a jejich nájmu jsou využívány převážně první dvě sazby, a to základní sazba daně 21 % a první snížená sazba daně 15 %.

První snížená sazba daně se použije v případě, že plátce poskytuje stavební nebo montážní práce provedené na dokončené stavbě, je-li tato stavba určena pro bydlení nebo pro sociální bydlení. Dále se použije v případě výstavby nebo dodání stavby pro sociální bydlení. Aby byla stavba považována za dokončenou, musí u ní být vydán kolaudační souhlas nebo souhlas s užíváním (Kuneš, 2017). V ostatních případech bude plátce využívat základní sazbu daně.

3.11 Osvobození od daně

Kromě plnění, která jsou zdanitelná rozlišuje ZDPH také plnění, která jsou od daně z přidané hodnoty osvobozena. V souvislosti s osvobozením od daně pak poplatníkovi buď vzniká nebo nevzniká nárok na odpočet daně. Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet upravuje § 63-71 ZDPH a jedná se tak například o dodání zboží z JČS, vývoz zboží, pořízení zboží z JČS atd. Pro účely této diplomové práce se následující podkapitola bude detailněji zabývat plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet se zaměřením na dodání nemovitých věcí a nájem nemovitých věcí.

3.11.1 Dodání nemovitých věcí

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně upravuje § 51 ZDPH. Jak již bylo řečeno, mezi tato plnění řadíme také dodání nemovitých věcí dle § 56 ZDPH.

Podle tohoto paragrafu může být od daně osvobozen pozemek i vybraná nemovitá věc. Aby mohlo být osvobozeno dodání pozemku, nesmí se jednat o stavební pozemek

a zároveň na tomto pozemku nesmí být postavena stavba (může se tak jednat například o louku). Pro osvobození vybrané nemovité věci je nutné uplynutí časového testu pět let. Tato doba začíná běžet ode dne vydání prvního kolaudačního souhlasu/rozhodnutí, případně ode dne, kdy je vybraná nemovitá věc poprvé užívána. Doba časového testu počíná běžet od začátku, byla-li na vybrané nemovité věci provedena podstatná změna dle stavebního zákona (Kuneš, 2017).

Přesto, že se u dodání vybraných nemovitých věcí a pozemků jedná o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně, může se plátce dle § 56 odst. 6 ZDPH rozhodnout, že z tohoto plnění po uplynutí časového testu daň uplatní. Výhodné by to pro plátce bylo v případě, že v průběhu předchozích pěti let v souvislosti s vybranými nemovitými věcmi a pozemky přijímal zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, nebo při jejich pořízení uplatnil nárok na odpočet. Pokud by totiž dodání tohoto zboží osvobodil dle § 56 ZDPH, musel by v posledním daňovém přiznání za daný kalendářní rok, ve kterém k dodání došlo, provést úpravy odpočtu daně dle § 78 ZDPH.

Je-li kupujícím neplátce DPH, může tak plátce učinit dle své vlastní vůle. Je-li však kupujícím plátce, smí z plnění daň uplatnit pouze při jeho předchozím souhlasu. V tomto případě se pak použije režim přenesení daňové povinnosti (Kuneš, 2017).

3.11.2 Nájem nemovité věci

Nájem nemovité věci je řešen v § 56a zákona o DPH. Dle tohoto zákona je nájem chápán jako služba, konkrétně jako přenechání zboží k užití jinému a podléhá základní sazbě daně z přidané hodnoty.

Obecně platí, že je nájem nemovitých věcí osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Dle § 56a odst. 1 ZDPH však existují výjimky, kdy nájem nemovité věci osvobozen není. Jedná se tak o nájem:

- krátkodobý (nejvýše 48 hodin nepřetržitě),
- prostor a míst k parkování vozidel,
- bezpečnostních schránek,
- strojů, nebo jiných upevněných zařízení,
- ubytovací služby dle klasifikace produktu CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2008.

Dosavadní úprava povoluje plátcům při nájmu nemovitých věcí jiným plátcům uplatnit si daň, pokud plátce využívá nájem k účelu uskutečňování ekonomických činností. Od 1. ledna 2021 však dojde ke zpřísnění podmínek. Plátce již nebude moci daň uplatnit u nájmu staveb rodinného domu, obytných prostorů, staveb, pozemků a práva stavby, jejichž součástí je rodinný dům, obytný prostor, nebo jejichž součástí je obytný prostor, jehož plocha nepřesahuje 60 % celkové podlahové plochy a jednotek, které nezahrnují nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru (Kuneš, 2019).

3.12 Nárok na odpočet daně

Jak uvádí Kuneš, Vondrák (2019, s. 56): „Plátce, který při svém podnikání vynakládá náklady, které souvisejí s jeho ekonomickou činností, může u přijatých zdanitelných plnění uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání.“

Zákon o DPH rozlišuje tři druhy nároku na odpočet daně a to nulový, pokud nejsou dodrženy podmínky plného nároku na odpočet daně a pokud je zdanitelné plnění využito pro reprezentaci dle § 72 odst. 4 ZDPH, plný dle § 72 odst. 5 ZDPH, pokud toto plnění zcela použije k uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 ZDPH, anebo částečný (Dušek, 2019).

Nárok na odpočet daně plátcí vzniká okamžikem, kdy mu vznikla povinnost tuto daň přiznat. Aby mohl nárok na odpočet uplatnit, musí mít daňový doklad prokazující jeho nárok. V některých případech lze nárok na odpočet daně prokázat i jiným způsobem než daňovým dokladem. Uplyne-li lhůta 3 roky od okamžiku, kdy mohl plátce nárok na odpočet uplatnit, nelze tak již později učinit (Dušek, 2019).

Plátce může mít nárok na odpočet daně pouze v částečné výši. V tomto případě se jedná o nárok na odpočet v poměrné výši dle § 75 ZDPH nebo krácené výši dle § 76 ZDPH, případně o jejich souběh. Problematika nároku na odpočet daně v částečné výši je řešena v následujících podkapitolách.

3.12.1 Nárok na odpočet daně v poměrné výši

Plátce má vždy nárok na odpočet daně pouze ve výši, ve které přijatá zdanitelná plnění využije k uskutečňování svých plnění. Využije-li je i k jiným účelům, například k osobní spotřebě, musí tento nárok na odpočet poměrně snížit. Tato situace může nastat například, pokud plátce pronajímá jiným plátcům stavbu, v níž má zároveň vlastní byt, ve kterém se svou rodinou bydlí.

Nárok na odpočet daně v poměrné výši pak bude vypočten jako součin přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši a tzv. poměrného koeficientu. Poměrný koeficient se pak vypočte jako podíl využití přijatého zdanitelného plnění k uskutečňování svých plnění a k jiným účelům. Není-li to možné, stanoví se poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem. Na konci kalendářního roku je nutné stanovit skutečný poměrný koeficient dle skutečného využití přijatého zdanitelného plnění a provést případnou úpravu odpočtu daně. Tu je plátce povinen udělat, je-li rozdíl mezi skutečným poměrným koeficientem a použitým poměrným koeficientem větší než 10 % a zároveň je záporný. Je-li rozdíl kladný může plátce tuto opravu provést, ale nemusí.

3.12.2 Nárok na odpočet daně v krácené výši

Postup výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši je obdobný jako u nároku na odpočet daně v poměrné výši. Rozdíl je v situaci, v jaké musíme tuto krácenou výši nároku na odpočet vypočítat.

Plátce má nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH v případě, že přijaté zdanitelné plnění použil jak pro plnění, v rámci kterých má nárok na odpočet v plné výši, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Bude-li tak například prodejce bot využívat automobil zároveň při provozování své ekonomické činnosti a zároveň jej bude využívat pro činnost související s nájmem nemovitých věcí, bude muset z veškerých přijatých zdanitelných plnění, která plátcí plynou v souvislosti s automobilem, tento nárok na odpočet krátit.

Zatímco u poměrového koeficientu zákon o DPH blíže nespecifikuje způsob jeho výpočtu, v případě krátícího koeficientu je velmi konkrétně stanoven v § 76 odst. 3 ZDPH. Krátící koeficient (dále jen Kk) se tak vypočte pomocí rovnice

$$Kk = \frac{\sum UPsNO}{\sum UPsNO + \sum UPObNO} \cdot 100, \quad (3.1)$$

kde $UPsNO$ jsou uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně v plné výši, $UPObNO$ jsou uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Zákon o DPH kromě samotného způsobu výpočtu dále specifikuje, jak pohlížíme na jednotlivé výsledky podílu při výpočtu krátícího koeficientu. Možné varianty popisuje následující Tab. 3.4. Hodnoty podílů v tabulce jsou vypočteny dle rovnice (3.1).

Tab.3.4 Krátící koeficient

Varianta	Hodnota podílu	Koeficient
1	$\frac{\text{nula nebo záporné číslo}}{\text{kladné číslo}}$	0 %
2	$\frac{\text{nula nebo kladné číslo}}{\text{nula nebo záporné číslo}}$	100 %
3	$\geq 95 \%$	100 %

Zdroj: § 76 odst. 5 ZDPH, vlastní zpracování

Zákon o DPH v § 76 odst. 4 také stanovuje výjimky, které musíme při výpočtu krátícího koeficientu ze vzorce vyloučit.

Při výpočtu krátícího koeficientu pro aktuální zdaňovací období vycházíme z údajů zdaňovacího období za předchozí kalendářní rok. Tímto způsobem tak vypočítáme tzv. zálohový koeficient. K 31.12. aktuálního zdaňovacího období plátce vypočte skutečný tzv. vypořádací koeficient, který použije pro výpočet vypořádání odpočtu daně. Tento vypořádací koeficient se pak v následujícím kalendářním roce stane zálohovým. Cílem vypořádání odpočtu daně je zjistit rozdíl mezi skutečným nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným na základě údajů za vypořádávané období, kterým je uplynulý kalendářní rok, a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích uplynulého kalendářního roku. Vypořádání se následně uvede v posledním daňovém přiznání daného kalendářního roku v ř. 52 (Kuneš, 2019; Dušek, 2019).

3.13 Úprava odpočtu daně

Kromě opravy odpočtu daně zákon o DPH v § 78 specifikuje i další pojem, kterým je úprava odpočtu daně. Pojmy nelze v žádném případě považovat za totožné, neboť povinnost jejich použití se váže ke zcela rozdílným situacím.

Úpravě odpočtu daně podléhá původní odpočet daně u pořízení dlouhodobého majetku, kterým je i nemovitá věc. K samotné úpravě odpočtu daně pak dochází v případě, že byl u nemovité věci změněn rozsah jejího využití dle § 78 odst. 4 ZDPH. Možné varianty, kdy dochází k úpravě odpočtu daně zobrazuje následující Tab. 3.5.

Tab. 3.5 Úprava odpočtu daně u nemovitých věcí

Varianta	Původní využití k ekonomické činnosti	Změna rozsahu využití
1	100 %	Částečné nebo 0 %
2	Částečné	100 % nebo 0 %
3	0 %	100 % nebo částečné
4	Částečné	Rozdíl mezi poměrnými nebo vypořádacími koeficienty

Zdroj: § 78 odst. 4 ZDPH, vlastní zpracování

Kalendářním rokem pořízení nemovité věci počíná běžet desetiletá lhůta pro sledování možných úprav odpočtu daně. Případné úpravy pak plátce provádí v posledním zdaňovacím období daného kalendářního roku, ve kterém byl povinen tuto úpravu provést, nejčastěji tedy v daňovém přiznání za prosinec daného roku.

Úprava odpočtu daně je upravena v § 78a odst. 1 ZDPH a je vypočtena podle rovnice

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{\text{odpočet daně} \cdot (\text{UNO1} - \text{UNO2})}{10} \cdot 100, \quad (3.2)$$

kde UNO1 je ukazatel nároku na odpočet k okamžiku provedení úpravy a UNO2 je ukazatel nároku na odpočet při původním uplatnění odpočtu.

Výsledná částka úpravy může být kladná nebo záporná. Je-li kladná, může plátce tuto úpravu provést, je-li záporná, je to jeho povinností. Úprava odpočtu se projeví v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období v řádku 60 (Kuneš, 2019).

Princip úpravy daně pro majetek vytvořený vlastní činností je obdobný a je upravován § 78b ZDPH. V § 78d ZDPH je pak řešena problematika jednorázové úpravy odpočtu daně, kterou plátce provede v případě, že dojde k dodání nemovité věci. Tato úprava se pak provede v období, ve kterém k dodání nemovité věci došlo. Výpočet této úpravy se řídí rovnicí

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{\text{odpočet daně} \times (\text{UNO1} - \text{UNO2})}{10} \cdot Z \cdot 100, \quad (3.3)$$

kde UNO1 je ukazatel nároku na odpočet k okamžiku provedení úpravy a UNO2 je ukazatel nároku na odpočet při původním uplatnění odpočtu a Z je počet let zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně (vč. roku, ve kterém je úprava odpočtu daně provedena).

Dojde-li ke ztrátě, zničení či odcizení nemovité věci dle § 78e ZDPH, využije se pro tento případ obdobné ustanovení jako v případě dodání nemovité věci. Novinkou v zákoně o DPH je § 78da, v němž je řešena jednorázová úprava odpočtu daně při dodání nemovité věci, na níž byla provedena významná oprava. Za významnou se pak považuje taková oprava, jestliže souhrn základů daně veškerých přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k této opravě přesahuje 200 000 Kč. Kalendářním rokem provedení opravy začíná běžet nová 10letá lhůta pro úpravu odpočtu daně. Výpočet opravy se řídí vzorcem dle § 78d zákona o DPH s tím rozdílem, že se původní ukazatel nároku na odpočet vypočte jako podíl mezi původně uplatněným nárokem na odpočet a daní na vstupu z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k opravě nemovité věci.

3.14 Režim přenesení daňové povinnosti

Reverse charge, neboli režim přenesení daňové povinnosti, je specifickým režimem uplatňovaným mezi plátcí při poskytování plnění s místem plnění v tuzemsku. Specifikem tohoto režimu je, že na rozdíl od běžných transakcí mezi dodavatelem a odběratelem je u reverse charge povinen daň přiznat odběratel, na což odkazuje i věta na daňovém dokladu „daň odvede zákazník“. Tato povinnost se týká pouze specifických plnění vyjmenovaných zákonem o DPH (Kuneš, 2019).

Jak již bylo zmíněno v předchozích podkapitolách, plátce se při prodeji vybrané nemovité věci po uplynutí časového testu může rozhodnout pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92d ZDPH. Kód předmětu plnění uváděný do kontrolního hlášení bude v tomto případě 3 pro dodání nemovité věci, a je-li nemovitá věc dodávána z rozhodnutí soudu, pak 3a.

Režimu přenesení daňové povinnosti dále podléhá poskytnutí stavebních nebo montážních prací dle § 92e ZDPH. V tomto případě se jedná o stavební a montážní práce dle číselného kódu klasifikace CZ-CPA 41-43. Režim přenesení daňové povinnosti se použije také při poskytnutí pracovníků v souvislosti s těmito pracemi. Kód předmětu plnění pro poskytnutí stavebních a montážních prací je 4 a 4a v případě, že jsou k těmto pracím poskytnuti pracovníci. Dodavatel je povinen vystavit daňový doklad a vést o tomto plnění příslušnou evidenci. Odběratel je povinen ke dni uskutečnění zdanitelného plnění toto plnění přiznat. Současně má odběratel nárok na odpočet daně na vstupu. Odběratel i dodavatel mají také povinnost toto plnění uvést ve svém daňovém přiznání a kontrolním hlášení na příslušných řádcích, jak ukazuje Tab. 3.6. V kontrolním hlášení

uvede dodavatel a odběratel příslušný kód předmětu plnění, daňové identifikační číslo odběratele/dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a předmět plnění. (Kuneš, 2019).

Tab. 3.6. Řádky kontrolního hlášení a daňového přiznání při režimu přenesení daňové povinnosti

Subjekt	Řádky kontrolního hlášení	Řádky daňového přiznání
Dodavatel	A.1	25
Odběratel	B.1	10/11 a zároveň 43/44

Zdroj: Kuneš, 2019, s. 326-327, vlastní zpracování

3.15 Daňové přiznání, kontrolní a souhrnné hlášení

Jednou z povinností plátce je mimo jiné také vedení evidence pro účely DPH. Součástí této evidence by měly být:

- uskutečněná plnění, která jsou od daně osvobozena, nebo nejsou předmětem DPH,
- přijatá zdanitelná plnění,
- uskutečněná zdanitelná plnění,
- a obchodní majetek.

Tato plnění by měla být také členěna podle druhů jednotlivých plnění a podle toho, zda se jedná o plnění tuzemská či z EU. S tím souvisí také povinnost uchovávat a evidovat daňová přiznání a kontrolní a souhrnné hlášení pro případnou finanční kontrolu.

Jak uvádí Kuneš, Vondrák (2019, s. 301): „Plátce je povinen podat řádné daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tj. do 25. dne kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, za které daňové přiznání podává.“ Ke stejnému datu je plátce povinen tuto daň také zaplatit. Při nedodržení této lhůty hrozí plátcovi sankce dle daňového řádu.

Společně s daňovým přiznáním plátce podává také kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je plátce povinen podat, pokud přijímá či uskutečňuje zdanitelná plnění s MP v tuzemsku. Lhůta pro jeho podání je shodná se lhůtou pro podání daňového přiznání. Principem je, že správce daně porovnává jednotlivá plnění vykazovaná plátcem a vzájemně je páruje (Kuneš, 2019).

Kromě řádného daňového přiznání (dále jen DAP) a kontrolního hlášení (dále jen KH) dále zákon o DPH definuje opravné a dodatečné DAP a KH. Opravné a dodatečné DAP a KH slouží k opravě chyb, které je plátce povinen provést. Dozví-li se plátce

o chybě ještě před vypršením lhůty pro podání řádného DAP a KH, podává opravné DAP a KH s tím, že se k předchozím nepřihlíží. Zjistí-li však plátce chybu později, je nucen podat dodatečné DAP a KH.

Pro účely zajištění kontroly pohybu zboží v rámci přeshraničních obchodů v rámci EU jsou plátcí povinni podávat také souhrnné hlášení. I zde je lhůta pro jeho podání shodná se lhůtou pro podání daňového přiznání.

4 Praktická aplikace daně z přidané hodnoty u vybraného pronajímatele nemovitých věcí

V následující kapitole jsou na praktickém příkladu zhodnoceny dopady daně z přidané hodnoty na vybraného pronajímatele nemovitých věcí, kterým je v tomto případě fiktivní společnost s ručením omezeným KLM.

Společnost s ručením omezeným KLM byla do obchodního rejstříku zapsána 1. března 2001. Jejím předmětem podnikání je poskytování poradenských služeb a konzultační činnost v oblasti financí, podnikatelských aktivit a organizační a obchodní záležitosti. Společnost je čtvrtletním plátcem DPH. Údaje o subjektu DPH zobrazuje následující Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Detail plátce DPH

Obchodní firma	KLM, s. r. o.
DIČ	CZ56953610
Sídlo	Hlavičkova 3/46, Přívoz, 702 00 Ostrava
Finanční úřad	FÚ pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava I
Registrace platná od	1. března 2001
Nespolehlivý plátce	NE

Zdroj: vlastní zpracování

Kapitola je dále rozdělena na několik podkapitol. Každá podkapitola zobrazuje jednu variantu, se kterou se daný pronajímatel může při nájmu nemovitých věcí setkat. Výchozí situací všech variant je pořízení obytného domu v Ostravě-Hrabůvce.

Varianty jsou vypočítány s pomocí účetního programu ABRA FlexiBee, který byl využit zejména pro výpočet daňové povinnosti tohoto pronajímatele. Pro jednotlivé varianty jsou zpracována daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za komentovaná zdaňovací období. V diplomové práci jsou dále uváděna kontrolní hlášení plátce pouze za období, ve kterých došlo k významným změnám v otázkách DPH v souvislosti s nájmy nemovitých věcí.

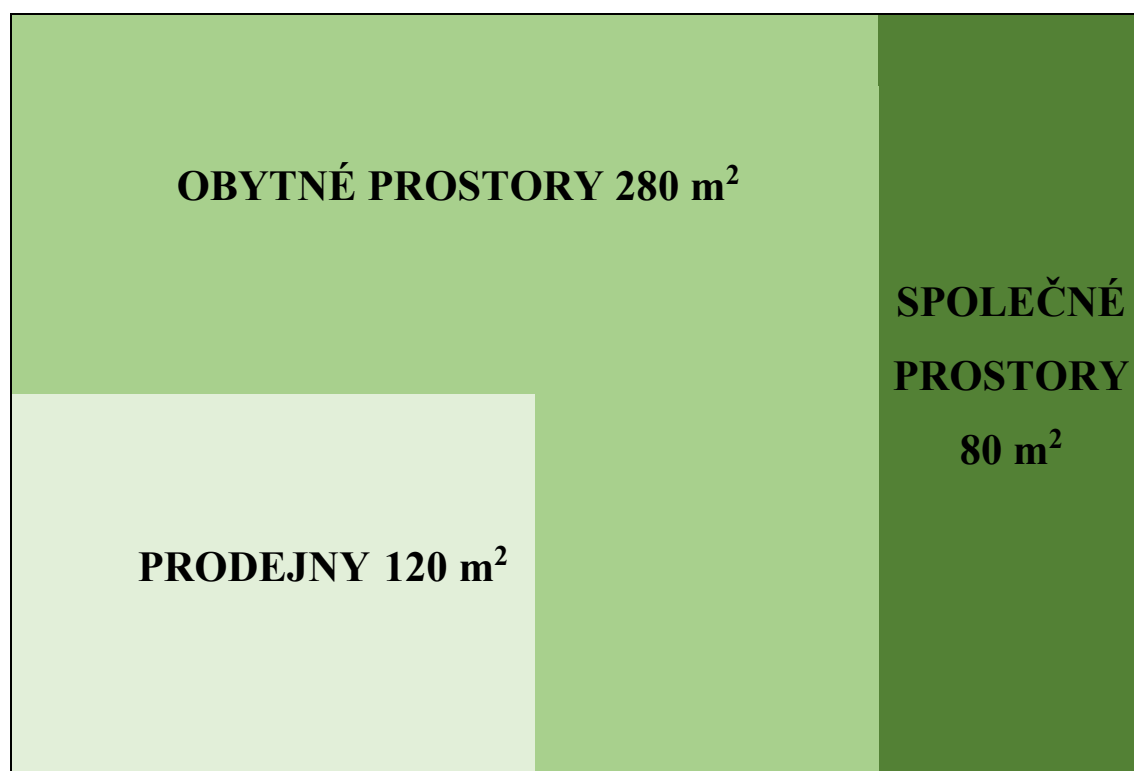
4.1 Výchozí situace

Společnost KLM, s. r. o. v minulých letech dosahovala vysokých zisků. V této souvislosti v roce 2018 investovala do pořízení nemovité věci na ul. Tylkova 42/891, 700 30 Ostrava-Hrabůvka. Původním vlastníkem této nemovité věci byl podnikatel pan

Jahoda, který je plátcem DPH. Dne 13. července 2018 byla s panem Jahodou podepsána kupní smlouva, ve které se obě strany dohodly na kupní ceně nemovité věci 5 000 000 Kč.

Celková podlahová plocha nemovité věci činí 480 m² a má jedno nadzemní podlaží. V dolním patře nemovité věci se nachází prodejny o celkové podlahové ploše 120 m², obytné prostory o podlahové ploše 80 m² a společné prostory o podlahové ploše 40 m². Horní patro pak tvoří obytné prostory o podlahové ploše 200 m² a společné prostory o podlahové ploše 40 m². Využití podlahových ploch nemovité věci zobrazuje následující Obr. 4.1.

Obr. 4. 1 Struktura podlahové plochy nemovité věci



Zdroj: vlastní zpracování

Společnost KLM, s. r. o. plánuje nemovitou věc využívat pro účely dlouhodobého nájmu. Plátce s nájemci vždy uzavírá smlouvu na dobu neurčitou – nejedná se tedy o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně. Za tento nájem náleží pronajímateli nájemné. Každý z bytů včetně prodejen má vlastní moduly a satelity pro měření tepelné energie, měřiče spotřeby teplé a studené sanitární vody a měřiče spotřeby elektrické energie. Na jejich základě si následně každý nájemce platí spotřebu energií a vody sám.

Jelikož se v nemovité věci nachází obytné prostory o rozloze 280 m², nabízí se ověření, zda nemovitá věc splňuje podmínky pro zařazení do kategorie bytový dům.

Aby se jednalo o obytný dům, musí být poměr podlahových ploch nemovité věci využívaných k bydlení větší než 50 %. Výpočtem dle rovnice (4.1) dojdeme k poměru podlahových ploch 70 % z čehož lze usuzovat, že se v tomto případě jedná o bytový dům.

$$P = \frac{PPB}{CPPB} \cdot 100, \quad (4.1)$$

kde P je poměr podlahových ploch, PPB je podlahová plocha bytů a CPPB je celková podlahová plocha bytů, kterou tvoří podlahová plocha bytů včetně podlahové plochy prodejen.

Dosazením do vzorce (4.1) bylo zjištěno, že poměr podlahových ploch činí:

$$P = \frac{280}{400} \cdot 100$$

$$P = 70 \%$$

Jednotlivé výpočtové varianty se od sebe liší zejména tím, komu je nemovitá věc nájímána a kdy došlo k první kolaudaci nemovité věci. Ve variantě I a II jsou nájemci neplátcí DPH – občané. Ve variantě III a IV je nemovitá věc nájímána jiným plátcům DPH a ve variantě V a VI jsou nájemci jak plátcí DPH, tak neplátcí DPH – občané.

Pro větší přehlednost a orientaci v jednotlivých variantách jsou v následující Tab. 4.2 zobrazena data nejdůležitějších událostí, které v souvislosti s nemovitou věcí nastanou. Nejzávažnější je rozdíl v datu první kolaudace nemovité věci v jednotlivých variantách, od kterého se odvíjí daňová povinnost plátce v následujících zdaňovacích obdobích.

Tab. 4. 2 Datovaný přehled událostí uskutečněných v souvislosti s nemovitou věcí v jednotlivých variantách

Varianta	Datum pořízení nemovité věci	Datum 1. kolaudace nemovité věci	Datum podstatné změny nemovité věci	Datum významné opravy nemovité věci
Varianta I	13. července 2018	4. března 2014	18. července 2018	10. prosince 2019
Varianta II	13. července 2018	4. března 2008	18. července 2018	10. prosince 2019
Varianta III	13. července 2018	4. března 2014	18. července 2018	10. prosince 2019
Varianta IV	13. července 2018	4. března 2008	18. července 2018	10. prosince 2019
Varianta V	13. července 2018	4. března 2014	18. července 2018	10. prosince 2019
Varianta VI	13. července 2018	4. března 2008	18. července 2018	10. prosince 2019

Zdroj: vlastní zpracování

Podkladem pro výpočet daňové povinnosti plátce v jednotlivých čtvrtletích jsou tabulky s přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními, které jsou součástí Přílohy 2 a Přílohy 3 této práce. V práci jsou detailně popsána pouze zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2018, 4. čtvrtletí roku 2018 a 4. čtvrtletí roku 2019, jelikož v těchto čtvrtletích dochází ke skutečnostem, které mají v souvislosti s nájmy nemovitých věcí největší vliv na daňovou povinnost plátce. Z toho důvodu se uvedené přílohy zabývají pouze přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními za tato období.

Uvedená přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění jsou společná pro všechny výpočtové varianty. Jak bude popsáno níže, každá varianta bude navíc obsahovat další specifická přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, která ve zmíněných tabulkách zahrnuta nejsou.

4.2 Varianta I

V této variantě plátce DPH společnost KLM, s. r. o. pořizuje nemovitou věc a plánuje ji plně využívat pro nájmy jiným neplátcům DPH – občanům. Z tohoto důvodu plánuje ve spodním patře nemovité věci rekonstrukci prodejen na dva samostatné byty o rozloze 60 m². Využití podlahových ploch a rozložení jednotlivých bytů je zobrazeno v Příloze 4.

K pořízení nemovité věci došlo dle kupní smlouvy 13. července 2018. Nájemníci se do bytů mohli nastěhovat již 1. října 2018. Od stejného data jsou také dle nájemní smlouvy povinni pronajímateli platit sjednané nájemné. Výše nájemného je stanovena dle

rozlohy podlahové plochy na 15 000 Kč pro byty s rozlohou 60 m² a 10 000 Kč pro byty s rozlohou 40 m². V případě nájmu nemovitých věcí se dle § 56a ZDPH jedná o uskutečnění osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně. Výjimku tvoří krátkodobý nájem, což však není případ společnosti KLM, s. r. o. Informace o jednotlivých nájemnících obsahuje Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Informace o nájemnících ve variantě I

Číslo bytu	Rozloha (m ²)	Nájemníci	Plátce DPH	Výše nájemného osvobozeného od DPH (Kč)
1	60	Manželé Svačinovi	Ne – občané	15 000
2	60	Manželé Kadlecovi	Ne – občané	15 000
3	40	Pan Velký	Ne – občan	10 000
4	40	Paní Veverková	Ne – občanka	10 000
5	40	Paní Hrdličková	Ne – občanka	10 000
6	40	Pan Olynk	Ne – občan	10 000
7	60	Manželé Suchánkovi	Ne – občané	15 000
8	60	Paní Peřinová	Ne – občanka	15 000
Celkem	400	X	X	100 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.1 DPH v roce 2018

V 1. čtvrtletí roku 2018 převýšila daň na výstupu odpočet daně na vstupu a společnost KLM, s. r. o. tak měla vlastní daň v hodnotě 95 395 Kč. Ve 2. čtvrtletí se situace opakovala a tentokrát měla společnost vlastní daň ve výši 65 855 Kč. Daňovou povinnost plátce v prvních dvou čtvrtletích roku 2018 zobrazuje následující Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Daňová povinnost plátce v 1. a 2. čtvrtletí roku 2018

Čtvrtletí	+vlastní daň/-nadměrný odpočet (Kč)
1.	+ 95 395
2.	+ 65 855

Zdroj: vlastní zpracování

a) Pořízení nemovité věci

Společnost KLM, s. r. o. pořídila 13. července 2018 nemovitou věc od plátce DPH pana Jahody. K první kolaudaci nemovité věci došlo dle výpisu z katastrálního úřadu dne

4. března 2014. Ode dne kolaudace tedy uplynulo méně než 5 let. Z tohoto důvodu nelze dodání této vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH osvobodit a k jejímu dodání dojde v běžném režimu.

Pan Jahoda na dodání vybrané nemovité věci vystaví fakturu s variabilním symbolem 2018075, datum vystavení faktury 13. července 2018, datum uskutečnění plnění 13. července 2018, splatnost 13. srpna 2018, DIČ dodavatele CZ23678549 s cenou bez DPH 5 000 000 Kč a DPH 15 % 750 000 Kč. Celková částka k úhradě faktury činí 5 750 000 Kč.

Společnost KLM, s. r. o. dále plánuje celou nemovitou věc využívat k nájům neplátcům DPH – občanům. Bude tak uskutečňovat osvobozená plnění bez nároku na odpočet dle § 56a ZDPH. Z tohoto důvodu nebude mít z přijaté faktury (daňového dokladu) nárok na odpočet a nebude ji uvádět ani v daňovém přiznání k DPH, ani v kontrolním hlášení. Nemovitou věc bude plátce odepisovat z částky včetně DPH.

b) Podstatná změna

Významnou událostí, která měla vliv na daňovou povinnost plátce ve 3. čtvrtletí roku 2018 byly rozsáhlé stavební úpravy na nemovité věci. V souvislosti s těmito stavebními úpravami přijala společnost KLM, s. r. o. 18. července 2018 fakturu (daňový doklad) s variabilním symbolem 0126/18 od stavební společnosti XYZ, s. r. o. na částku 2 270 000 Kč.

Součástí stavebních úprav je přestavba prodejen v 1. patře na dvě samostatné bytové jednotky, v rámci nichž bude zasahováno do nosných zdí nemovité věci, a dojde tak ke změně využití části dokončené stavby. V každé bytové jednotce bude navíc vybudována nová koupelna a kuchyňský kout.

Tyto stavební úpravy podléhají udělení kolaudačního souhlasu, který stavební úřad udělil 25. září 2018. Před počátkem stavebních úprav nechala společnost KLM, s. r. o. vyhotovit znalecký posudek nemovité věci, dle kterého činí zjištěná cena 4 500 000 Kč.

Finanční hodnota stavebních úprav převyšuje více než 50 % zjištěné ceny a zároveň tyto úpravy podléhají udělení kolaudačního souhlasu. V tomto případě se tak jedná o podstatnou změnu nemovité věci, což bude mít vliv na případný prodej nemovité věci. Podstatnou změnu nemovité věci lze zároveň dle § 33 ZDP považovat za technické zhodnocení nemovité věci.

Společnost XYZ, s. r. o. vydává fakturu (daňový doklad) za stavební práce v režimu přenesení daňové povinnosti s textem „daň odvede zákazník.“ Toto přijaté zdanitelné plnění se však zcela váže k činnostem, které ve společnosti KLM, s. r. o. souvisí s uskutečňováním osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Jak zobrazuje Příloha 7, společnost KLM, s. r. o. uvede z této faktury do řádku 11 základ daně 2 270 000 Kč a přizná daň na výstupu ve výši 340 500 Kč, nebude však již mít nárok na odpočet daně, a proto jej neuvede na řádku 44. V kontrolním hlášení se plnění projeví na řádku B.1 s kódem plnění 4. Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 zobrazuje Příloha 6.

c) Zálohový krátký koeficient roku 2018 ve variantě I

Společnost KLM, s. r. o. bude od října roku 2018 uskutečňovat kromě zdanitelných plnění také plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Z tohoto důvodu bude mít u některých přijatých zdanitelných plnění, konkrétně u těch, které slouží pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a zároveň bez nároku na odpočet daně, místo plného nároku na odpočet daně pouze krácený nárok na odpočet daně. Přehled těchto plnění zobrazuje Příloha 5.

Pro výpočet těchto krácených odpočtů musí mít společnost stanoven tzv. zálohový krátký koeficient. Jelikož jej společnost před tímto datem stanoven neměla, použije pro jeho určení kvalifikovaný odhad.

Údaje pro výpočet zálohového krátkého koeficientu společnosti KLM, s. r. o. pro rok 2018 jsou obsaženy v Tab. 4.5. Částku 300 000 Kč tvoří nájemné za měsíce říjen–prosinec 2018.

Tab. 4.5 Výpočet zálohového krátícího koeficientu pro rok 2018 ve variantě I

Čtvrtletí	UPsNO (Kč)*	UPObNO (Kč)
1.	686 102	0
2.	793 965	0
3.	650 000	0
4.	730 500	300 000
Celkem	2 860 567	300 000

Zdroj: vlastní zpracování

* údaje za první dvě čtvrtletí stanoveny na základě daňového přiznání k DPH, údaje pro 3. a 4. čtvrtletí byly stanoveny kvalifikovaným odhadem

Zálohový krátící koeficient kvalifikovaným odhadem byl společností vypočítán podle rovnice (3.1) takto:

$$Kk = \frac{2\,860\,567}{3\,160\,567} \cdot 100$$

$$Kk = 91 \%$$

d) Výsledná daň ve 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě I

Jak je vidět z Přílohy 7 činil ve 3. čtvrtletí roku 2018 celkový odpočet daně 37 198 Kč. Daň na výstupu činila ve stejném období 485 081 Kč. Daň na výstupu tak v tomto období převyšuje odpočet daně na vstupu a plátce má vlastní daň ve výši 447 883 Kč. Takto vysoká daňová povinnost je způsobena zejména přijatou fakturou (daňovým dokladem) za stavební úpravy, ze které plátce nemá nárok na odpočet a také skutečností, že se v tomto čtvrtletí již vyskytují některá přijatá plnění, u kterých má plátce pouze krácený nárok na odpočet, jejichž přehled zobrazuje Příloha 5.

e) Vypořádací koeficient roku 2018 ve variantě I

4. čtvrtletí je zároveň posledním zdaňovacím obdobím roku 2018. Právě v daňovém přiznání za toto období musí plátce vždy provést vypořádání odpočtu daně. Pro tento účel je nutné nejprve vypočítat vypořádací koeficient roku 2018. Výpočet vypořádacího koeficientu je obdobný jako výpočet pro zálohový Kk. Podklady pro jeho výpočet obsahuje Tab. 4.6.

Tab. 4.6 Výpočet vypořádacího koeficientu pro rok 2018 ve variantě I

Čtvrtletí	UPsNO (Kč)	UPObNO (Kč)
1.	686 102	0
2.	793 965	0
3.	688 483	0
4.	1 000 534	300 000
Celkem	3 169 084	300 000

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě uvedených údajů se vypořádací koeficient vypočítá dle vzorce (3.1) takto:

$$Vk = \frac{3\,169\,084}{3\,469\,084} \cdot 100$$

$$Vk = 92 \%$$

Vypočtený vypořádací koeficient roku 2018 bude zároveň zálohovým krátkým koeficientem pro rok 2019.

f) Vypořádání odpočtu daně v roce 2018 ve variantě I

Základ daně z přijatých zdanitelných plnění společnosti KLM, s. r. o. ve 4. čtvrtletí roku 2018 činí 236 481 Kč. Celková částka DPH z těchto přijatých zdanitelných plnění činí 49 391 Kč, z toho z 38 072 Kč má plátce krácený nárok na odpočet daně, jak ukazuje Příloha 8. V tomto posledním zdaňovacím období roku 2018 má plátce také povinnost provést vypořádání odpočtu daně. Podklady pro jeho výpočet zobrazuje Tab. 4.7.

Tab. 4.7 Vypořádání odpočtu daně ve 4. čtvrtletí 2018 ve variantě I

Čtvrtletí	Ř. 46 DAP sloupec Krácený odpočet (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí zálohového Kk (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí Vk (Kč)
3.	32 335	29 425	29 748
4.	38 072	34 646	35 026
Celkem	70 407	64 071	64 774

Zdroj: vlastní zpracování

Samotné vypořádání se poté vypočte podle rovnice (4.2) takto:

$$\text{Vypořádání odpočtu} = \text{ODV}k - \text{ODK}k, \quad (4.2)$$

kde ODV_k je odpočet daně po krácení pomocí V_k a ODK_k je odpočet daně po krácení pomocí zálohového K_k.

Dle rovnice (4.2) tak plátce vypočítal vypořádání odpočtu daně ve 4. čtvrtletí roku 2018 takto:

$$\text{Vypořádání odpočtu} = 64\,774 - 64\,071$$

$$\text{Vypořádání odpočtu} = 703 \text{ Kč}$$

Jelikož je V_k větší než zálohový K_k, je výsledné vypořádání kladné a činí 703 Kč. Plátce uvede částku vypořádání odpočtu daně v DAP do řádku 53, jak je vidět v Příloze 8. Toto kladné vypořádání odpočtu daně bude snižovat daňovou povinnost plátce v daném zdaňovacím období. Výpočet odpočtu daně v roce 2018 zobrazuje následující Tab. 4.8.

Tab. 4.8 Výpočet odpočtu daně za 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě I

Řádek DAP	Částka (Kč)
Odpočet daně v plné výši ř. 46	11 319
Odpočet daně v krácené výši ř. 52	34 646
Vypořádání odpočtu daně ř. 53	703
Celkem odpočet daně ř. 63	46 668

Zdroj: vlastní zpracování

g) Výsledná daň ve 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě I

Plátce od tohoto období nově vyplňuje řádek 50 DAP, ve kterém se promítají jeho příjmy z nájmu nemovité věci. Odpočet daně na vstupu činí dle Tab. 4.8 46 668 Kč. Jak lze vyčíst v Příloze 3, společnost KLM, s. r. o. uskutečnila ve 4. čtvrtletí roku 2018 zdanitelná plnění v částce 1 000 534 Kč bez DPH. Daň na výstupu z těchto plnění činí 210 112 Kč a převyšuje tak odpočet daně na vstupu. Plátce má i v tomto čtvrtletí vlastní daň, konkrétně ve výši 163 444 Kč, jak ukazuje Příloha 8.

4.2.2 DPH v roce 2019

Během prvních tří čtvrtletí nedošlo v oblasti DPH u tohoto plátce k žádným komplikacím, nebo nečekaným změnám v souvislosti s nájem nemovitých věcí.

Pro výpočty kráceného nároku na odpočet plátce využíval vypořádací koeficient z roku 2018, který je zároveň zálohovým kraticím koeficientem pro rok 2019 a jeho výše činí 92 %. Zjednodušený výpočet daňové povinnosti plátce v prvních třech čtvrtletích roku 2019 zobrazuje Tab. 4.9.

Tab. 4.9 Daňová povinnost spol. KLM, s. r. o. v 1.-3. čtvrtletí 2019 ve variantě I

Položka DAP			Čtvrtletí (Kč)		
			1.	2.	3.
Daň na výstupu	ZD		337 454	808 559	502 314
	DPH 21 %		70 865	169 797	105 486
Odpočet daně na vstupu	ZD		183 910	422 708	296 052
	DPH 21 %	V plné výši	4 095	51 534	24 570
		Krácený odpočet	34 526	37 235	37 601
		Krácený odpočet vynásobený zálohovým Kk 92 %	31 764	34 256	34 593
		Celkem	35 859	85 790	59 163
		ZD	4 500	4 500	4 500
	DPH 15 %	Krácený odpočet	675	675	675
		Krácený odpočet vynásobený zálohovým Kk 92 %	621	621	621
UPObNO			300 000	300 000	300 000
(+) vlastní daň / (-) nadměrný odpočet			+ 34 385	+ 83 386	+ 45 702

Zdroj: vlastní zpracování

a) Oprava společných prostor

V prosinci roku 2019 dojde k poškození společných prostor bytového domu. V této souvislosti přijala společnost KLM, s. r. o. 10. prosince 2019 fakturu (daňový doklad) v režimu přenesení daňové povinnosti od společnosti ABC, s. r. o. za opravy. Celková částka opravy činila 248 000 Kč. Stejně jako u stavebních úprav ani u této opravy nebude mít plátce nárok na odpočet, a tak uvede fakturu v DAP pouze do řádku 11, jak lze vidět v Příloze 10, a v kontrolním hlášení na řádku B.1 s kódem plnění 4. Kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 zobrazuje Příloha 9.

b) Vypořádací koeficient roku 2019 ve variantě I

V posledním 4. čtvrtletí musí plátce opět vypočítat nový vypořádací koeficient pro rok 2019, který vypočte pomocí údajů z tabulky 4.10.

Tab. 4.10 Výpočet vypořádacího koeficientu pro rok 2019 ve variantě I

Čtvrtletí	UPsNO (Kč)	UPObNO (Kč)
1.	337 454	300 000
2.	808 559	300 000
3.	502 314	300 000
4.	498 167	300 000
Celkem	1 694 414	1 200 000

Zdroj: vlastní zpracování

Vypořádací koeficient se následně dle rovnice (3.1) vypočte takto:

$$Vk = \frac{1\,694\,414}{2\,894\,414} \cdot 100$$

$$Vk = 59 \%$$

c) Vypořádání odpočtu daně ve 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě I

Základ daně z přijatých zdanitelných plnění ve 4. čtvrtletí roku 2019 činí 322 943 Kč. DPH z přijatých zdanitelných plnění, u kterých bude mít plátce pouze krácený nárok na odpočet, činí 37 587 Kč, jak lze vidět v Příloze 5 a Příloze 10. V tomto posledním zdaňovacím období roku 2019 musí plátce opět provést vypořádání odpočtu daně dle § 76 odst. 7 ZDPH jak zobrazuje Tab. 4.11.

Tab. 4.11 Vypořádání odpočtu daně v roce 2019 ve variantě I

Čtvrtletí	Ř. 46 DAP sloupec krácený odpočet (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí zálohového Kk (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí Vk (Kč)
1.	35 201	32 385	20 769
2.	37 910	34 877	22 367
3.	38 276	35 214	22 583
4.	37 587	34 581	22 177
Celkem	148 975	137 057	87 896

Zdroj: vlastní zpracování

Vypořádání odpočtu daně plátce provede dle rovnice (4.2) takto:

$$\text{Vypořádání odpočtu} = 87\,896 - 137\,057$$

$$\text{Vypořádání odpočtu} = -49\,161 \text{ Kč}$$

e) Výsledná daň za 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě I

Jelikož je vypořádání odpočtu daně záporné ve výši – 49 161 Kč bude tato částka pro plátce představovat zvýšení jeho daňové povinnosti, které se v DAP za 4. čtvrtletí roku 2019 projeví na řádce 53. Plátcovu daňovou povinnost navíc dále zvyšuje i přiznaná daň na výstupu z přijaté faktury (daňového dokladu) za opravu nemovité věci a výsledná vlastní daň za 4. čtvrtletí roku 2019 tak činí 126 435 Kč, jak zobrazuje Příloha 10.

4.2.3 Prodej nemovité věci

Tato podkapitola popisuje, jaký vliv na daňovou povinnost plátce by měl případný prodej nemovité věci v budoucnu. V tomto případě musí plátce nejprve vždy zjistit, kdy došlo k vydání prvního kolaudačního souhlasu/rozhodnutí. Podle toho se pak plátci nabízí několik variantních řešení, viz body a – c.

a) Varianta a

Dle výpisu z katastru nemovitých věcí došlo k vydání kolaudačního souhlasu dne 4. března 2014. Plátce však na nemovité věci při jejím pořízení provedl významné stavební úpravy, které vedly k podstatné změně a k udělení nového kolaudačního souhlasu. Od vydání tohoto nového kolaudačního souhlasu, tedy od 25. září 2018, začíná

běžet nová pětiletá lhůta pro osvobození dodání této vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH.

Rozhodl-li by se plátce k dodání nemovité věci do 25. září 2023, tedy před uplynutím pětiletého časového testu pro osvobození dodání nemovité věci dle § 56 ZDPH, musel by plátce dodání zdanit. Jednalo by se tak o uskutečněné zdanitelné plnění, které by podléhalo 15% sazbě daně a v daňovém přiznání by se projevilo na řádku 2 a na řádku 51 ve sloupci S nárokem na odpočet. V kontrolním hlášení by jej pak plátce uvedl do řádku A.4 při dodání jinému plátcí, či jiné osobě povinné k dani a při dodání osobě nepovinné k dani do řádku A.5.

Dodal-li by plátce nemovitou věc do uplynutí pětileté lhůty znamenalo by to, že k dodání nemovité věci došlo zároveň před uplynutím desetiletých časových testů pro úpravy odpočtu daně dle § 78 ZDPH. Plátce proto může provést úpravy odpočtu daně z faktury (daňového dokladu) za pořízení nemovité věci, faktury (daňového dokladu) za stavební úpravy, které lze klasifikovat jako technické zhodnocení a za významnou opravu nemovité věci, která byla provedena v prosinci roku 2019 tedy v době, kdy již byla účinná novela ZDPH. Úpravu odpočtu daně plátce provede dle rovnice (3.3) a hodnota ukazatele nároku na odpočet k okamžiku provedení úpravy UNO1 tak bude mít hodnotu 100 % a ukazatel nároku na odpočet při původním uplatnění odpočtu UNO2 bude 0 %.

b) Varianta b

Varianta b navazuje na variantu a. V tomto případě však plátce dodává nemovitou věc až po 25. září 2023 a tedy po uplynutí pětiletého časového testu pro osvobození dodání nemovité věci dle § 56 ZDPH. Z tohoto důvodu se bude v tomto případě jednat o uskutečněné plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně a plátce jej v daňovém přiznání uvede do řádku 50 a také do řádku 51 do sloupce Bez nároku na odpočet. Na kontrolní hlášení tato varianta nebude mít vliv. Úpravy odpočtu daně by v tomto případě neprováděl, protože k dodání nemovité věci dochází v režimu osvobození.

c) Varianta c

Varianta c navazuje na variantu b. I přesto, že již uplynul pětiletý časový test, může se dle § 56 odst. 6 ZDPH plátce u dodání této vybrané nemovité věci rozhodnout pro uplatnění daně. V praxi by toto případné zdanění mělo vliv na kupní cenu nemovité věci, která by se zvýšila.

Tuto variantu by zvolil zejména v případě, že by v průběhu předchozích let v souvislosti s vybranou nemovitou věcí přijímal zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, nebo při jejich pořízení uplatnil nárok na odpočet. Plátce však při pořízení této vybrané nemovité věci neměl nárok na odpočet daně a neuváděl toto pořízení ani v daňovém přiznání ani v kontrolním hlášení.

Při dodání nemovité věci jinému plátcí DPH by bylo toto dodání uskutečněno v režimu přenesení daňové povinnosti. Společnost KLM, s. r. o. by toto dodání uvedla v DAP na řádku 25 a zároveň na řádku 51 do sloupce S nárokem na odpočet a v kontrolním hlášení na řádku A.1, společně s kódem plnění 3. V případě, že by dodání vybrané nemovité věci společnost uskutečnila vůči neplátcí DPH – občanovi, jednalo by se o běžné zdanění a spol. KLM, s. r. o. by jej uvedla do řádku 2 a zároveň na řádku 51 ve sloupci S nárokem na odpočet DAP a do řádku A.5 kontrolního hlášení. V obou případech by dodání podléhalo snížené sazbě DPH, jelikož se jedná o dodání bytového domu a plátce by opět mohl provádět úpravy odpočtu daně ve svůj prospěch.

4.3 Varianta II

Tato výpočtová varianta je svým obsahem velmi podobná variantě I. Z tohoto důvodu budou v následujících podkapitolách zdůrazněny pouze největší rozdíly.

4.3.1 DPH v roce 2018 a 2019

Plátce DPH společnost KLM, s. r. o. stejně jako ve variantě I pořídí nemovitou věc 13. července 2018. K první kolaudaci nemovité věci však dle výpisu z katastrálního úřadu došlo již dne 4. března 2008. Ode dne první kolaudace tedy uplynulo více než pět let. Z tohoto důvodu lze dodání této vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH osvobodit.

Pan Jahoda nemovitou věc pořídil v roce 2008. V den prodeje nemovité věci pro něj již uplynula desetiletá lhůta pro povinnost úpravy odpočtu daně dle § 78 ZDPH. Z tohoto důvodu pro něj bude výhodné využít ustanovení § 56 ZDPH a dodání této vybrané nemovité věci opravdu osvobodí. V jeho případě se bude jednat o uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně.

Pan Jahoda by se mohl rozhodnout i pro zdanění dodání vybrané nemovité věci. K dodání by pak došlo v režimu přenesení daňové povinnosti. Toto zdanění by však podléhalo předchozímu souhlasu společnosti KLM, s. r. o. Pro tu by zdanění v režimu přenesení daňové povinnosti znamenalo povinnost přiznat daň na výstupu bez možnosti

uplatnění nároku na odpočet daně z tohoto přijatého zdanitelného plnění. To by pro společnost KLM, s. r. o. nebylo z důvodu zvýšení nákladů na pořízení této nemovité věci výhodné a se zdaněním v režimu přenesení daňové povinnosti by nesouhlasila.

Pan Jahoda pro účely dodání této vybrané nemovité věci vystaví fakturu (daňový doklad), v níž uvede sjednanou kupní cenu 5 000 000 Kč. V účetním softwaru by tuto částku uvedl do řádku s nulovou sazbou DPH. Plátce, společnost KLM, s. r. o. tuto přijatou fakturu nebude uvádět ani v DAP, ani v kontrolním hlášení.

Stejně jako ve variantě I bude společnost KLM, s. r. o. využívat bytový dům k nájům neplátcům DPH – občanům. Také v tomto případě dojde na nemovité věci k podstatné změně, která povede k udělení nového kolaudačního souhlasu a k opravě společných prostor. Oproti variantě I nedošlo v této variantě v oblasti DPH k žádným změnám.

4.3.2 Prodej nemovité věci

K pořízení nemovité věci došlo 13. července 2018. První kolaudace nemovité věci proběhla 4. března 2008. Od tohoto data došlo k podstatné změně, která vedla k udělení nového kolaudačního souhlasu dne 25. září 2018. Chtěla-li by společnost KLM, s. r. o. vybranou nemovitou věc dodat v režimu osvobození, musela by tak učinit nejprve po 25. září 2023.

Podle § 56 odst. 6 ZDPH se plátce může i po tomto datu rozhodnout pro zdanění dodání vybrané nemovité věci. Dodávala-li by společnost KLM, s. r. o. tento bytový dům jinému plátcí DPH a chtěla-li by dodání zdanit, mohla by tak učinit pouze po předchozím souhlasu kupujícího plátce. Toto dodání by pak proběhlo v režimu přenesení daňové povinnosti. Společnost KLM, s. r. o. by toto dodání uvedla v DAP do řádku 25 a zároveň do řádku 51 do sloupce S nárokem na odpočet a v kontrolním hlášení do řádku A.1 s kódem plnění 3.

Při dodání neplátcí DPH – občanovi při využití zdanění by souhlas vyžadovat nemusela. V DAP by se tak prodej nemovité věci projevil na řádku 2 a na řádku 51 ve sloupci S nárokem na odpočet a v kontrolním hlášení na řádku A.5.

V případě, že by se plátce pro osvobození dodání vybrané nemovité věci skutečně rozhodl, uvedl by tuto skutečnost v DAP do řádku 50 a 51 do sloupce Bez nároku na odpočet. V kontrolním hlášení se toto dodání neprojeví.

Plátce by při dodání do pěti let od této podstatné změny musel dodání zdanit v běžném režimu. V daňovém přiznání by se dodání vybrané nemovité věci projevilo v řádku 2 a do řádku 51 do sloupce S nárokem na odpočet a v kontrolním hlášení v řádku A.4, případně v řádku A.5 při dodání občanovi.

Jelikož společnost KLM, s. r. o. pořídila nemovitou věc v režimu osvobození a neměla při pořízení nemovité věci nárok na odpočet, nebude toto pořízení nemovité věci podléhat úpravám odpočtu daně. Plátce by však opět mohl ve svůj prospěch provést úpravy odpočtu daně u přijatých faktur (daňových dokladů) za stavební úpravy a významnou opravu nemovité věci, bude-li nemovitou věc dodávat v režimu běžného zdanění, či v režimu přenesení daňové povinnosti.

4.4 Varianta III

V této variantě plátce DPH společnost KLM, s. r. o. pořizuje bytový dům dne 13. července 2018 od pana Jahody za účelem nájmu jiným plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti.

Nájemníci se mohou do jednotlivých kanceláří nastěhovat již od 1. října 2018. Výše nájemného je stejně jako ve variantě I a II stanovena dle rozlohy podlahové plochy kanceláře. Nájemné je zdaňováno 21 % sazbou DPH. Informace o nájemnících jsou obsaženy v tabulce 4.12.

Tab. 4.12 Informace o nájemnících ve variantě III

Číslo kanceláře	Rozloha (m ²)	Nájemník	Plátce DPH	Nájemné – základ daně (Kč)	Nájemné – DPH 21 % (Kč)	Nájemné včetně DPH (Kč)
1	120	Taneční studio Kopretina	Ano	30 000	6 300	36 300
2	40	Ateliér malíře Jana Vysokého	Ano	10 000	2 100	12 100
3	40	Kancelář překladatelky Veroniky Tiché	Ano	10 000	2 100	12 100
4	80	Realitní kancelář Domino	Ano	20 000	4 200	24 200
5	60	Prodejna švadleny Simony Liché	Ano	15 000	3 150	18 150
6	60	Kancelář maséra Ondřeje Pírka	Ano	15 000	3 150	18 150
Celkem	400	X	X	100 000	21 000	121 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.1 DPH v roce 2018

Stejně jako ve variantě I a II má společnost KLM, s. r. o. v 1. čtvrtletí roku 2018 vlastní daň ve výši 95 395 Kč a ve 2. čtvrtletí roku 2018 vlastní daň ve výši 65 855 Kč.

a) Pořízení nemovité věci

Společnost KLM, s. r. o. pořídila nemovitou věc 13. července 2018. První kolaudace na nemovité věci proběhla 4. března 2014 tedy v období kratším než pět let, které je nutné překročit pro možné osvobození dodání této vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH. V tomto případě bude muset pan Jahoda dodání vybrané nemovité věci zdanit.

Plátce společnost KLM, s. r. o. do svého účetnictví zaeviduje přijatou fakturu (daňový doklad) č. FP201807/7 s variabilním symbolem 2018075, datum vystavení

faktury 13. července 2018, datum uskutečnění plnění 13. července 2018, splatnost 13. srpna 2018 se základem daně 5 000 000 Kč a DPH 15 % 750 000 Kč. Do DAP ji uvede na řádky 41 do sloupce V plné výši a 47 do sloupce V plné výši, jak zobrazuje Příloha 13. V kontrolním hlášení se pořízení nemovité věci projeví na řádku B.2, jak je vidět z Přílohy 12.

Ve sledovaném období roku 2018 a 2019 bude plátce nemovitou věc využívat zcela k dlouhodobým nájům jiným plátcům DPH. Dle § 56a ZDPH se jedná o uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně. Plátce však využil odstavce 3 tohoto paragrafu a u nájmu této nemovité věci uplatňuje daň. V tomto případě je to pro plátce výhodné. Nájem je uskutečňován vůči jiným plátcům k uskutečňování jejich ekonomických činností a společnost KLM, s. r. o. má tak plný nárok na odpočet u všech přijatých zdanitelných plnění, které s nemovitou věcí souvisí.

b) Podstatná změna

Původní využití nemovité věci tvoří prodejny a bytové jednotky. Plátce však plánuje bytový dům využívat k nájmu jiným plátcům k uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Z tohoto důvodu dojde v bytovém domě k rozsáhlým stavebním úpravám, na které je vyžadováno stavební povolení od stavebního úřadu. V rámci stavebních úprav dojde zejména k přestavbě bytů na jednotlivé kanceláře a z prodejen vznikne velké taneční studio. Využití podlahové plochy bytového domu zobrazuje Příloha 11.

Společnost KLM, s. r. o. přijala fakturu (daňový doklad) od společnosti XYZ, s. r. o. s variabilním symbolem 0126/18, datum vystavení faktury 18. července 2018, datum uskutečnění plnění 18. července 2018, splatnost 18. srpna 2018, DIČ dodavatele CZ94670216 s cenou bez DPH 2 350 000 Kč a dodatkem „daň odvede zákazník.“ Plátce má u tohoto přijatého zdanitelného plnění plný nárok na odpočet, který činí 493 500 Kč. V daňovém přiznání se plnění projeví v řádku 10 a 43 ve sloupci V plné výši, jak je vidět v Příloze 13, a v kontrolním hlášení na řádku B.1 s kódem plnění 4. Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 zobrazuje Příloha 12.

Předpokládaná délka stavebních úprav je dva měsíce. Po jejich ukončení stavební úřad udělil plátci 25. září 2018 nový kolaudační souhlas. Zjištěná cena nemovité věci činí dle znaleckého posudku 4 500 000 Kč. Finanční hodnota stavebních úprav je tak vyšší než 50 % zjištěné ceny a tyto stavební úpravy považujeme za podstatnou změnu nemovité věci a zároveň za technické zhodnocení.

V souvislosti s uskutečněním stavebních úprav již dále nelze považovat nemovitou věc za bytový dům, neboť se již v nemovité věci nebude vyskytovat ani jedna bytová jednotka.

c) Výsledná daň ve 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě III

Ve 3. čtvrtletí roku 2018 dochází u společnosti KLM, s. r. o. k událostem, které mají významný vliv na daňovou povinnost plátce. Vlivem přijatého zdanitelného plnění při pořízení nemovité věci vznikl společnosti KLM, s. r. o. vysoký nadměrný odpočet ve výši 645 527 Kč, který se v DAP projeví na řádku 65. DAP za 3. čtvrtletí roku 2018 zobrazuje Příloha 13.

d) Výsledná daň ve 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě III

Ve 4. čtvrtletí nastává změna na řádku 1 DAP. Společnost KLM, s. r. o. již od 1. října vystavuje také faktury (daňové doklady) za nájem svým nájemníkům. V kontrolním hlášení se tyto vystavené faktury za nájem projeví na řádku A.4. Strukturu řádku 1 DAP zobrazuje následující Tab. 4.13.

Tab. 4.13 Struktura uskutečněných zdanitelných plnění ve 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě III

Daňové doklady	Základ daně (Kč)	Daň 21 % (Kč)
Faktury vystavené za poradenskou činnost	1 000 534	210 112
Faktury vystavené za nájem	300 000	63 000
Celkem	1 300 534	273 112

Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně z přijatých zdanitelných plnění v tomto čtvrtletí činí u tohoto plátce 236 481 Kč. Z těchto plnění má plátce plný nárok na odpočet daně ve výši 49 391 Kč. Daň na výstupu v tomto čtvrtletí převyšuje odpočet daně na vstupu a společnost KLM, s. r. o. má tak vlastní daň ve výši 223 721 Kč. Přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období zobrazuje Příloha 14.

4.4.2 DPH v roce 2019

V prvních třech čtvrtletích nedošlo v oblasti DPH u plátce k žádným významným změnám či komplikacím. Z přijatých zdanitelných plnění měl plátce vždy plný nárok na odpočet daně. Výši daňové povinnosti plátce v těchto čtvrtletích zobrazuje Tab. 4.14.

Tab. 4.14 Daňová povinnost spol. KLM, s. r. o. v 1.-3. čtvrtletí roku 2019 ve variantě III

Položka DAP		Čtvrtletí (Kč)		
		1.	2.	3.
Daň na výstupu	ZD	637 454	1 108 559	802 314
	DPH 21 %	133 865	232 797	168 486
Odpočet daně na vstupu	ZD	183 910	422 708	296 052
	DPH 21 %	38 621	88 769	62 171
	ZD	4 500	4 500	4 500
	DPH 15 %	675	675	675
(+) vlastní daň / (-) nadměrný odpočet		+ 94 569	+ 143 353	+ 105 640

Zdroj: vlastní zpracování

a) Oprava nemovité věci

V prosinci roku 2019 došlo na nemovité věci k opravám společných prostor. Hodnota těchto oprav činila stejně jako ve variantě I a II 248 000 Kč. Na rozdíl od uvedených variant bude toto přijaté zdanitelné plnění zdaněno 21% sazbou daně, jelikož už nemovitá věc nesplňuje zařazení do kategorie bytový dům, a plátce bude mít z tohoto přijatého zdanitelného plnění plný nárok na odpočet ve výši 52 080 Kč, jak je vidět v Příloze 16. V daňovém přiznání se faktura (daňový doklad) od společnosti ABC, s. r. o. projeví v DAP na řádku 10 a 43 ve sloupci V plné výši a v kontrolním hlášení na řádku B.1 s kódem plnění 4, jak lze vidět v Příloze 15.

b) Výsledná daň ve 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě III

Ve 4. čtvrtletí roku 2019 činila daň na výstupu 219 695 Kč a odpočet daně na vstupu pouze 119 628 Kč. Daň na výstupu tak převyšuje odpočet daně na vstupu a plátce má tak vlastní daň ve výši 100 067 Kč, jak ukazuje Příloha 16. V tomto čtvrtletí došlo k největším změnám v oblasti DPH v souvislosti s nemovitou věcí v kontrolním hlášení za prosinec roku 2019, které je součástí Přílohy 15.

4.4.3 Prodej nemovité věci

Stejně jako ve variantě I a II se i zde nabízí několik způsobů řešení případného prodeje nemovité věci. V otázkách případného prodeje je rozhodující zejména komu a kdy bude společnost KLM, s. r. o. nemovitou věc prodávat.

Plátce nesmí opomenout tři časové testy. Tím prvním je pětiletý časový test, po kterém může plátce dodání vybrané nemovité věci osvobodit dle § 56 ZDPH. Jelikož byl v září roku 2018 udělen nový kolaudační souhlas po stavebních úpravách na nemovité věci, začíná od tohoto dne běžet nová pětiletá lhůta, která vyprší v září roku 2023.

Druhým je pak desetiletý časový test, během kterého musí plátce provést úpravu odpočtu daně u přijatého zdanitelného plnění za pořízení nemovité věci dle § 78d ZDPH, který skončí v prosinci roku 2027.

Od 1. dubna 2019 je účinná novela ZDPH, kterou se doplňuje specifické řešení úprav odpočtu daně v případě provedení významné opravy nemovité věci, která je následně ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně dodána. Tuto problematiku řeší § 78da ZDPH.

Jak již bylo zmíněno výše, plátce přijal v prosinci roku 2019 zdanitelné plnění za opravu nemovité věci, jejíž částka převýšila 200 000 Kč a považujeme ji tedy za významnou opravu. Dodá-li plátce do desíti let od provedení této významné opravy nemovitou věc, v našem případě do prosince roku 2028, bude muset provést úpravu odpočtu z hodnoty významné opravy.

Výchozí situací je pořízení bytového domu 13. července 2018. Po podstatné změně na bytovém domě byl 25. září 2018 udělen nový kolaudační souhlas stavebním úřadem.

a) Varianta a

V tomto případě společnost KLM, s. r. o. dodává nemovitou věc v době do uplynutí pětiletého časového testu pro osvobození tohoto uskutečněného plnění, například v roce 2021. Do konce uplynutí pětiletého testu tedy zbývají 2 roky.

Plátce tak bude muset dodání této vybrané nemovité věci zdanit. Dodání vybrané nemovité věci uvede v daňovém přiznání na řádku 1 a řádku 51 sloupec S nárokem na odpočet, a v kontrolním hlášení na řádku A.4 v případě dodání jinému plátcovi, či jiné osobě povinné k dani a do řádku A.5 při dodání občanovi.

Jelikož se jedná o dodání v režimu běžného zdanění, nebude muset plátce provádět úpravy odpočtu daně dle § 78 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nemovitou věcí.

b) Varianta b

Druhou možností je prodej nemovité věci již po uplynutí pětiletého časového testu pro osvobození dle § 56 ZDPH, např. v roce 2025. Plátce již bude moci dodání vybrané nemovité věci osvobodit. V případě, že by se plátce pro osvobození skutečně rozhodl, musel by provést úpravu odpočtu daně dle § 78d ZDPH u přijatého zdanitelného plnění za pořízení nemovité věci a dle § 78da ZDPH u přijatého zdanitelného plnění za opravu nemovité věci. Zároveň by tento prodej uvedl v DAP do řádku 50 a řádku 51 do sloupce Bez nároku na odpočet.

Do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně dle § 78d ZDPH zbývají tři roky. Úpravu odpočtu provede plátce dle rovnice (3.3) takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{750\,000 \cdot (0\% - 100\%)}{10} \cdot 3$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -225\,000 \text{ Kč}$$

Takto vypočtená úprava odpočtu daně zvýší daňovou povinnost plátce v příslušném čtvrtletí o 225 000 Kč. Plátce ji v daňovém přiznání uvede na řádek 60.

Do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně technického zhodnocení nemovité věci dle § 78 odst. 5 ZDPH zbývají také tři roky. Úpravu odpočtu provede plátce dle rovnice (3.3) takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{493\,500 \cdot (0\% - 100\%)}{10} \cdot 3$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -148\,050 \text{ Kč}$$

Stejně jako v předchozím případě také tuto úpravu provede plátce ve svých neprospěch a bude zvyšovat jeho daňovou povinnost. Plátce tuto úpravu uvede v DAP na řádek 60.

Do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně dle § 78da ZDPH zbývají čtyři roky, jelikož k významné opravě došlo až v roce 2019. Úpravu odpočtu daně plátce vypočítá dle rovnice (3.3) takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{52\,080 \cdot (0\% - 100\%)}{10} \cdot 4$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -20\,832 \text{ Kč}$$

Stejně jako v případě úpravy odpočtu daně u přijaté faktury (daňového dokladu) za pořízení nemovité věci i tato úprava bude zvyšovat daňovou povinnost plátce v daném čtvrtletí a v DAP se projeví na řádku 60.

c) Varianta c

Plátce se však dle § 56 ZDPH může také rozhodnout, že dodání vybrané nemovité věci zdání. V případě dodání vybrané nemovité věci neplátcí – občanovi uvede toto dodání v DAP do řádku 1 a do řádku 51 do sloupce S nárokem na odpočet a v kontrolním hlášení do řádku A.5, či do řádku A.4 v případě dodání jiné osobě povinné k dani, která není plátcem DPH.

Výhodnou variantou, při které by nemusel provádět úpravu odpočtu daně by bylo dodání vybrané nemovité věci jinému plátcí, který by souhlasil se zdaněním tohoto uskutečněného plnění. Dodání nemovité věci by proběhlo v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH a daň by přiznával kupující. Plátce by toto uskutečněné zdanitelné plnění uvedl v DAP do řádku 25 a 51 do sloupce S nárokem na odpočet, a v kontrolním hlášení do řádku A.1 s kódem plnění 3. Výhodné by to pro plátce bylo zejména z důvodu, že by nemusel provádět úpravy odpočtu daně, které by v tomto případě vedly vždy ke zvýšené daňové povinnosti, jak bylo popsáno výše.

d) Varianta d

Poslední a zároveň nejvýhodnější variantou by bylo dodání vybrané nemovité věci po uplynutí pětiletého časového testu pro osvobození dle § 56 ZDPH a zároveň po uplynutí desetileté lhůty pro úpravu odpočtu daně dle § 78d a § 78da ZDPH, například v roce 2030. V tomto případě by plátce mohl vybranou nemovitou věc dodat jako uskutečněné osvobozené plnění bez nároku na odpočet, které by v DAP uvedl do řádku 50 a 51 do sloupce S nárokem na odpočet, a zároveň by nemusel provádět úpravy odpočtu daně. Pokud by však vybranou nemovitou věc dodával jinému plátcí, který by měl při pořízení plný nárok na odpočet, nevedlo by mu ani vybranou nemovitou věc dodat v režimu přenesení daňové povinnosti.

4.5 Varianta IV

Varianta IV navazuje na variantu III a svou podstatou připomíná variantu II. V tomto případě počítáme se situací, kdy společnost KLM, s. r. o. pořizuje od pana Jahody nemovitou věc, jejíž první kolaudace však proběhla již 4. března 2008.

4.5.1 DPH v roce 2018 a 2019

K datu pořízení nemovité věci dne 13. července 2018 uběhlo od první kolaudace více než pět let. V tomto případě může pan Jahoda dodání vybrané nemovité věci osvobodit, nebo se s plátcem domluvit na dodání vybrané nemovité věci v režimu přenesení daňové povinnosti.

a) Pořízení nemovité věci

Jelikož byla nemovitá věc poprvé zkolaudována, a její užívání začalo až 4. března 2008, běží desetiletá lhůta pro úpravu odpočtu daně do 4. března 2018. Dodá-li ji pan Jahoda do tohoto data, bude muset provést úpravu odpočtu daně. K dodání vybrané nemovité věci však došlo 13. července 2018, tedy po uplynutí desetileté lhůty.

Jelikož bude společnost KLM, s. r. o. nemovitou věc využívat zcela k uskutečňování plnění s plným nárokem na odpočet, bude mít větší zájem na tom, aby pan Jahoda prodej zdanil a dodal v režimu přenesení daňové povinnosti.

Společnost KLM, s. r. o. tak uvede z přijaté faktury (daňového dokladu) základ daně 5 000 000 Kč v DAP do řádku 11 s daní na výstupu 750 000 Kč a zároveň do řádku 44 základ daně 5 000 000 Kč a do sloupce V plné výši 750 000 Kč, jak lze vidět v Příloze 18. Na daňovou povinnost plátce tak toto pořízení nebude mít žádný vliv. Pořízení nemovité věci se v DAP dále projeví v řádku 47 ve sloupci V plné výši. V kontrolním hlášení se pořízení nemovité věci projeví v řádku B.1 s kódem plnění 3, jak je zobrazeno v Příloze 17.

b) Podstatná změna

Stejně jako ve variantě III také v této variantě dojde k rozsáhlé stavební úpravě, která bude dle ZDPH splňovat podmínky pro označení jako podstatná změna. Zároveň se v tomto případě bude stejně, jako v předchozích variantách, jednat o technické zhodnocení nemovité věci. Částka stavebních úprav činí, stejně jako v případě varianty III, 2 350 000 Kč a v DAP i KH se projeví na stejných řádcích jako ve variantě III, jak lze vidět v Příloze 17 a 18. Stavební úřad také 25. září 2018 udělí k nemovité věci nový kolaudační souhlas, od kterého poběží nová pětiletá lhůta pro osvobození dodání vybrané nemovité věci.

c) Výsledná daň ve 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě IV

Celková daň na výstupu ve 3. čtvrtletí roku 2018 činí 1 388 081 Kč. Faktury (daňové doklady) za pořízení nemovité věci i stavební úpravy byly přijaty v režimu přenesení daňové povinnosti a jelikož měl u těchto plnění plátce plný nárok na odpočet daně, neovlivní daňovou povinnost plátce v tomto čtvrtletí. Odpočet daně na vstupu v tomto zdaňovacím období činí 1 283 608 Kč. Výsledná vlastní daň v tomto čtvrtletí tak činí 104 473 Kč, jak zobrazuje Příloha 18.

d) Výsledná daň v dalších zdaňovacích obdobích ve variantě III

V otázkách DPH v souvislosti s nemovitou věcí nedojde v dalších zdaňovacích obdobích k žádným změnám oproti variantě III. Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018–4. čtvrtletí roku 2019 tak budou korespondovat s daňovými přiznáními ve variantě III. Dojde také k významné opravě nemovité věci a také kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 bude stejné jako ve variantě III.

4.5.2 Prodej nemovité věci

V případě, že by se společnost KLM, s. r. o. rozhodla k dodání vybrané nemovité věci, musí opět sledovat pětiletý a desetiletý časové testy, které uplynou v roce 2023 a v letech 2027 a 2028.

Plátce měl při pořízení této nemovité věci plný nárok na odpočet daně. Při dodání vybrané nemovité věci do pěti let od jejího pořízení bude muset toto dodání zdanit bez následné úpravy odpočtu daně.

Dodá-li vybranou nemovitou věc po uplynutí pětiletého časového testu a zároveň před uplynutím desetiletých časových testů, bude moci dodání buď zdanit bez případné úpravy odpočtu daně, nebo jej osvobodit. V případě osvobození však plátce musí počítat s následnými úpravami odpočtu daně, jak je naznačeno ve variantě III.

Třetí možností je pak dodání vybrané nemovité věci po uplynutí pětiletého i desetiletých časových testů, kdy má plátce opět možnost buď dodání zdanit nebo osvobodit, již však bez povinnosti úprav odpočtu daně.

4.6 Varianta V

V této variantě společnost KLM, s. r. o. pořídí nemovitou věc od pana Jahody pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a zároveň k účelům uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu bude mít u některých

přijatých zdanitelných plnění, přijatých pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a zároveň bez nároku na odpočet daně, pouze krácený nárok na odpočet. Využití podlahových ploch nemovité věci zobrazuje Příloha 19.

Jak je v příloze vidět, celé 2. patro a část 1. patra budou tvořit byty pro neplátce – občany. Zároveň bude 1. patro využíváno k nájům jiným plátcům DPH, kteří budou kanceláře využívat k uskutečňování své ekonomické činnosti. Informace o nájemních bytech zobrazuje Tab. 4.15.

Tab. 4.15 Informace o nájemních bytech ve variantě V

Číslo bytu	Rozloha (m ²)	Nájemce	Plátce DPH	Výše nájemného osvobozeného od DPH (Kč)
1	60	Manželé Svačinovi	Ne – občané	15 000
2	60	Manželé Kadlecovi	Ne – občané	15 000
3	40	Paní Hrdličková	Ne – občanka	10 000
4	40	Pan Olynk	Ne – občan	10 000
5	60	Manželé Suchánkovi	Ne – občané	15 000
6	60	Paní Peřinová	Ne – občanka	15 000
Celkem	320	X	X	80 000

Zdroj: vlastní zpracování

Nájemníci kanceláří jsou všichni plátcí DPH. Z tohoto důvodu jim společnost KLM, s. r. o. vystavuje faktury (daňové doklady) za nájemné včetně DPH. Informace o nájemních kancelářích zobrazuje Tab. 4.16.

Tab. 4.16 Informace o nájemních kancelářích ve variantě V

Číslo kanceláře	Rozloha (m ²)	Nájemce	Plátce DPH	Nájemné – základ daně (Kč)	Nájemné – DPH 21 % (Kč)	Nájemné včetně DPH (Kč)
1	40	Ateliér malíře Jana Vysokého	Ano	10 000	2 100	12 100
2	40	Kancelář překladatelky Veroniky Tiché	Ano	10 000	2 100	12 100
Celkem	80	X	X	20 000	4 200	24 200

Zdroj: vlastní zpracování

4.6.1 DPH v roce 2018

Společnost KLM, s. r. o. uskutečňovala a přijímala v prvních dvou čtvrtletích roku 2018 pouze plnění, u nichž měla plný nárok na odpočet. Stejně jako v předchozích variantách měl plátce v 1. čtvrtletí roku 2018 vlastní daň ve výši 95 395 Kč a ve 2. čtvrtletí roku 2018 vlastní daň ve výši 65 855 Kč.

Jak již bylo zmíněno, v souvislosti s pořízením nemovité věci má však společnost u některých přijatých zdanitelných plnění od třetího čtvrtletí roku 2018 pouze krácený nárok na odpočet. Přehled těchto plnění zobrazuje Příloha 20.

a) Výpočet zálohového krátkého koeficientu pro rok 2018

Jak již bylo popsáno výše, společnost KLM, s. r. o. musí všechna přijatá zdanitelná plnění, která souvisí s uskutečňováním plnění osvobozených bez nároku na odpočet krátit krátkým koeficientem.

V roce 2017 společnost KLM, s. r. o. neměla krátký koeficient stanoven. Zálohový krátký koeficient pro rok 2018 tak určí kvalifikovaným odhadem. Údaje pro výpočet zálohového krátkého koeficientu společnosti KLM, s. r. o. pro rok 2018 obsahuje Tab. 4.17. Částka 240 000 Kč je tvořena součtem nájemného u bytů neplátcům za měsíce říjen–prosinec 2018.

Tab. 4.17 Výpočet zálohového krátícího koeficientu pro rok 2018 ve variantě V

Čtvrtletí	UPsNO (Kč)*	UPObNO (Kč)
1.	686 102	0
2.	793 965	0
3.	650 000	0
4.	730 500	240 000
Celkem	2 860 567	240 000

Zdroj: vlastní zpracování

* údaje za první dvě čtvrtletí stanoveny na základě daňového přiznání k DPH, údaje pro 3. a 4. čtvrtletí byly stanoveny kvalifikovaným odhadem

Zálohový krátící koeficient kvalifikovaným odhadem byl společností vypočítán podle rovnice (3.1) takto:

$$Kk = \frac{2\,860\,567}{3\,100\,567} \cdot 100$$

$$Kk = 93 \%$$

b) Pořízení nemovité věci

K pořízení nemovité věci došlo 13. července 2018 a první kolaudace nemovité věci proběhla 4. března 2014. Od data první kolaudace uběhlo méně než pět let a pan Jahoda musí dodání vybrané nemovité věci zdanit.

Vzhledem k využití nemovité věci bude mít společnost KLM, s. r. o. při pořízení této nemovité věci pouze krácený nárok na odpočet daně. Tento nárok na odpočet společnost vypočítá pomocí zálohového krátícího koeficientu.

Jak lze vidět v Příloze 22, plátce při pořízení nemovité věci uvede v DAP do řádku 41 základ daně kupní cenu 5 000 000 Kč. Ve stejném řádku ve sloupci Krácený odpočet pak uvede částku DPH 750 000 Kč. Zároveň do řádku 52 uvede výši zálohového krátícího koeficientu 93 % a celkový krácený nárok na odpočet tak bude činit 697 500 Kč. V DAP se pořízení nemovité věci dále projeví na řádku 47 ve sloupci Krácený odpočet a v kontrolním hlášení na řádku B.2, jak je vidět v Příloze 21.

c) Podstatná změna

Společnost KLM, s. r. o. v souvislosti s nemovitou věcí přijala stejně jako v přechozích variantách 18. července 2018 fakturu (daňový doklad) za stavební práce od společnosti XYZ, s. r. o. s variabilním symbolem 0126/18. V rámci těchto stavebních úprav došlo v 1. patře k úpravě dvou bytů na kanceláře. Prodejny v 1. patře pak byly přestavěny na byty.

Základ daně z přijaté faktury (daňového dokladu) činí v tomto případě 2 300 000 Kč a plátce je uvede do řádku 11 DAP. Částku DPH 345 000 Kč uvede plátce v DAP do řádku 44 do sloupce Krácený odpočet, jak lze vidět v Příloze 22. Celková hodnota nároku na odpočet z tohoto přijatého zdanitelného plnění tak činí 320 850 Kč. V kontrolním hlášení se faktura projeví na řádku B.1 s kódem plnění 4, jak lze vyčíst z Přílohy 21. Stavební úpravy budou trvat do konce září 2018. Stejně jako v předchozích variantách i v případě těchto stavebních prací se bude jednat o podstatnou změnu nemovité věci, na kterou vydá stavební úřad 25. září 2018 nový kolaudační souhlas a zároveň o technické zhodnocení této nemovité věci.

Vlivem stavebních úprav tvoří rozloha bytů 320 m². Dle rovnice 4.1 tak činí poměr podlahových ploch 66,67 %. Nemovitou věc lze dále považovat za bytový dům, jak dokazuje následující výpočet:

$$P = \frac{320}{480} \cdot 100$$

$$P = 66,67 \%$$

d) Výsledná daň za 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě V

Odpočet daně na vstupu činil v tomto čtvrtletí 1 056 196 Kč a daň na výstupu pouze 489 581 Kč. Vlivem přijatého zdanitelného plnění za pořízení nemovité věci měla společnost KLM, s. r. o. ve 3. čtvrtletí roku 2018 vysoký nadměrný odpočet ve výši 566 615 Kč. Přiznání k dani z přidané hodnoty zobrazuje Příloha 22. Na kontrolní hlášení měly největší vliv události z července roku 2018 a proto je kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 součástí Přílohy 21.

e) Vypořádací koeficient roku 2018

Společnost KLM, s. r. o. má ve 4. čtvrtletí roku 2018 povinnost vypočítat vypořádací koeficient pro rok 2018. Ve 4. čtvrtletí roku 2018 začala společnost KLM,

s. r. o. kromě uskutečněných zdanitelných plnění za poradenské služby uskutečňovat také zdanitelná plnění za nájem. Strukturu uskutečněných plnění ve 4. čtvrtletí roku 2018 zobrazuje Tab. 4.18.

Tab. 4.18 Uskutečněná plnění ve 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě V

Uskutečněná plnění za:	Řádek DAP	Základ daně (Kč)	Daň 21 % (Kč)
Poradenské služby	1	1 000 534	210 112,14
Nájmy plátcům	1	60 000	12 600,00
Nájmy neplátcům	50	240 000	X

Zdroj: vlastní zpracování

Podklady pro výpočet vypořádacího koeficientu obsahuje Tab. 4.19.

Tab. 4.19 Výpočet vypořádacího koeficientu pro rok 2018 ve variantě V

Čtvrtletí	UPsNO (Kč)	UPObNO (Kč)
1.	686 102	0
2.	793 965	0
3.	688 483	0
4.	1 060 534	240 000
Celkem	3 229 084	240 000

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě uvedených údajů se vypořádací koeficient vypočítá dle rovnice (3.1) takto:

$$Vk = \frac{3\,229\,084}{3\,469\,084} \cdot 100$$

$$Vk = 94 \%$$

Tento vypořádací koeficient je zároveň zálohovým krátkým koeficientem pro rok 2019.

f) Vypořádání odpočtu daně ve 4. čtvrtletí roku 2018

Jak je vidět v Příloze 23, základ daně z přijatých zdanitelných plnění ve 4. čtvrtletí roku 2018 činí 236 981 Kč. DPH z těchto plnění činilo 49 391 Kč z toho u 38 072 Kč má plátce krácený nárok na odpočet daně. Podkladem pro výpočet vypořádání odpočtu daně je Tab. 4.20.

Tab. 4.20 Vypořádání odpočtu daně v roce 2018 ve variantě V

Čtvrtletí	Ř. 46 DAP sloupec Krácený odpočet (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí zálohového Kk (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí Vk (Kč)
3.	1 127 335	1 048 422	1 059 695
4.	38 072	35 407	36 788
Celkem	1 165 407	1 083 829	1 095 483

Zdroj: vlastní zpracování

Vypořádání odpočtu plátce provede na základě rovnice (4.2) takto:

$$\text{Vypořádání odpočtu} = 1\,095\,483 - 1\,083\,829$$

$$\text{Vypořádání odpočtu} = 11\,654 \text{ Kč}$$

Vypořádací koeficient roku 2018 je vyšší, než zálohový krátící koeficient a výsledné vypořádání je tak kladné. Tento kladný rozdíl 11 654 Kč plátce uvede v DAP na řádku 53, jak je vidět v Příloze 23, a projeví se snížením daňové povinnosti plátce v tomto čtvrtletí.

V tomto období také plátce začíná poprvé vyplňovat řádek 50 DAP, v němž se projeví příjmy za nájem občanům. Odpočet daně na vstupu v tomto období činí 58 380 Kč a daň na výstupu 222 712 Kč. Jelikož v tomto období převyšuje daň na výstupu odpočet daně na vstupu, má plátce vlastní daň ve výši 164 332 Kč. Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2018 zobrazuje Příloha 23.

4.6.2 DPH v roce 2019

V 1. – 3. čtvrtletí roku 2019 nedošlo u plátce v oblasti DPH k žádným změnám nebo nečekaným událostem. Pro výpočet kráceného nároku na odpočet využívá plátce vypořádací koeficient roku 2018. Zjednodušený výpočet DPH v prvních třech čtvrtletích roku 2019 zobrazuje Tab. 4.21.

Tab. 4.21 DPH v 1.-3. čtvrtletí roku 2019 ve variantě V

Položka DAP			Čtvrtletí (Kč)		
			1.	2.	3.
Daň na výstupu	ZD		397 454	868 559	562 314
	DPH 21 %		83 465	182 397	118 086
Odpočet daně na vstupu	ZD		183 910	422 708	296 052
	DPH 21 %	V plné výši	4 095	51 534	24 570
		Krácený odpočet	34 526	37 235	37 601
		Krácený odpočet vynásobený zálohovým Kk 94 %	32 455	35 001	35 345
		Celkem	36 550	86 535	59 915
		ZD	4 500	4 500	4 500
	DPH 15 %	Krácený odpočet	675	675	675
		Krácený odpočet vynásobený zálohovým Kk 94 %	634,5	634,5	634,5
UPObNO			240 000	240 000	240 000
(+) vlastní daň / (-) nadměrný odpočet			+ 46 281	+ 95 228	+ 57 537

Zdroj: vlastní zpracování

a) Oprava nemovité věci

V prosinci roku 2019 dojde k významné opravě společných prostor v částce 248 000 Kč bez daně. Ve srovnání s variantou III má plátce u tohoto přijatého zdanitelného plnění pouze krácený nárok na odpočet daně z částky 37 200 Kč a toto plnění bude zdaněno 15% sazbou daně. V DAP se přijatá faktura (daňový doklad) projeví v řádku 11 a v řádku 44 ve sloupci Krácený odpočet, jak je vidět v Příloze 25. V kontrolním hlášení plátce uvede plnění na řádek B.1 s kódem plnění 4. Kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 zobrazuje Příloha 24.

b) Vypořádací koeficient roku 2019

Ve 4. čtvrtletí roku 2019 plátce opět vypočítá vypořádací koeficient roku 2019 dle podkladů z tabulky 4.22.

Tab. 4.22 Výpočet vypořádacího koeficientu pro rok 2019 ve variantě V

Čtvrtletí	UPsNO (Kč)	UPObNO (Kč)
1.	397 454	240 000
2.	868 559	240 000
3.	562 314	240 000
4.	558 167	240 000
Celkem	2 386 494	960 000

Zdroj: vlastní zpracování

Vypořádací koeficient se následně dle rovnice (3.1) vypočte takto:

$$Vk = \frac{2\,386\,494}{3\,34\,494} \cdot 100$$

$$Vk = 72 \%$$

c) Vypořádání odpočtu daně v roce 2019

Společnost KLM, s. r. o. přijala ve 4. čtvrtletí roku 2019 zdanitelná plnění se základem daně 570 943 Kč. Daň z přidané hodnoty z těchto přijatých zdanitelných plnění činila 104 748 Kč. Z této částky DPH má plátce u 74 787 Kč krácený nárok na odpočet daně. V tomto čtvrtletí je plátce zároveň povinen provést vypořádání odpočtu daně dle podkladů z tabulky 4.23.

Tab. 4.23 Vypořádání odpočtu daně v roce 2019 ve variantě V

Čtvrtletí	Ř. 46 DAP sloupec Krácený odpočet (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí zálohového Kk (Kč)	Odpočet daně na vstupu po krácení pomocí Vk (Kč)
1.	34 526	32 454	24 859
2.	37 235	35 001	26 809
3.	37 601	35 345	27 073
4.	74 787	70 300	53 847
Celkem	139 374	173 100	132 588

Zdroj: vlastní zpracování

Celková hodnota vypořádání odpočtu činí – 40 512 Kč. Plátce jej vypočítal dle rovnice (4.2) takto:

$$\text{Vypořádání odpočtu} = 132\,588 - 173\,100$$

$$\text{Vypořádání odpočtu} = -40\,512 \text{ Kč}$$

V daňovém přiznání uvede plátce výsledek vypořádání odpočtu daně do řádku 53. Toto vypořádání bude pro plátce znamenat zvýšení jeho daňové povinnosti za 4. čtvrtletí roku 2019.

d) Úprava odpočtu daně v roce 2019

Vypořádací koeficient roku 2019 činí 72 %. Oproti roku 2018, kdy činil vypořádací koeficient 94 % tak došlo ke změně v rozsahu využití nemovité věci o více než 10procentních bodů. Z tohoto důvodu musí plátce v posledním zdaňovacím období roku 2019 provést úpravu původně uplatněného odpočtu daně z pořízení nemovité věci dle § 78 ZDPH. Výpočet úpravy odpočtu daně provede plátce dle rovnice (3.2) takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{750\,000 \cdot (72\% - 94\%)}{10} \cdot 100$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -16\,500 \text{ Kč}$$

Zároveň bude muset plátce provést úpravu odpočtu daně z technického zhodnocení nemovité věci dle § 78 odst. 5 ZDPH. Tuto úpravu provede plátce dle rovnice (3.2) následovně:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{345\,000 \cdot (72\% - 94\%)}{10} \cdot 100$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -7\,590 \text{ Kč}$$

Částky těchto úprav uvede plátce v DAP do řádku 60, jak je vidět v Příloze 25, a budou tak zvyšovat daňovou povinnost plátce v tomto zdaňovacím období.

e) Výsledná daň za 4. čtvrtletí roku 2019

Daň na výstupu ve 4. čtvrtletí roku 2019 činí 154 415 Kč. Vlivem úpravy odpočtu daně, která v tomto zdaňovacím období činí – 24 090 Kč a vypořádání odpočtu daně, které činí –40 512 Kč činí celkový odpočet daně na řádku 63 DAP 35 659 Kč. Plátce má tak v tomto zdaňovacím období vlastní daň ve výši 118 756 Kč. Její výpočet zobrazuje Příloha 25.

4.6.3 Prodej nemovité věci

V otázkách případného budoucího prodeje nemovité věci musí plátce opět sledovat tři časové testy. Pětiletý časový test pro osvobození dodání nemovité věci běží od roku 2018, kdy byl vydán nový kolaudační souhlas do roku 2023 a desetiletý časový test pro úpravy odpočtu daně dle § 78d ZDPH běží od roku 2018 do roku 2027. Desetiletý časový test pro úpravu odpočtu daně u významné opravy nemovité věci pak běží od července roku 2019 do prosince roku 2028.

Stejně jako ve variantě III i zde připadá v úvahu několik variantních řešení případného prodeje, které jsou si svým řešením velmi podobné. Rozdíl bude pouze v částkách případných úprav odpočtu daně dle § 78 odst. 5, § 78d a § 78da ZDPH.

V případě, že by plátce dodal nemovitou věc po uplynutí pětiletého časového testu pro osvobození dle § 56 ZDPH a zároveň před uplynutím desetiletých časových testů dle § 78 ZDPH a rozhodl by se toto dodání vybrané nemovité věci osvobodit, vypadal by výpočet úpravy odpočtu daně dle § 78 ZDPH například v roce 2025 dle rovnice (3.3) takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{750\,000 \cdot (0\% - 93\%)}{10} \cdot 3$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -209\,250 \text{ Kč}$$

Úprava odpočtu daně dle § 78 odst. 5 ZDPH u technického zhodnocení nemovité věci by se pak dle provedla dle rovnice (3.3) takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{345\,000 \cdot (0\% - 93\%)}{10} \cdot 3$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -96\,255 \text{ Kč}$$

Úprava odpočtu daně dle § 78da ZDPH u významné opravy v roce 2025 by se pak dle rovnice (3.3) provedla takto:

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{37\,200 \cdot (0\% - 94\%)}{10} \cdot 4$$

$$\text{Úprava odpočtu} = -13\,988 \text{ Kč}$$

Ve všech případech bude úprava odpočtu daně zvyšovat daňovou povinnost plátce a v DAP se projeví vždy ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k uskutečnění plnění (dodání vybrané nemovité věci) na řádku 60.

Plátce by však mohl provést úpravu odpočtu daně i ve svůj prospěch. K tomu by došlo, pokud by v průběhu běhu desetileté lhůty došlo ke změně využití nemovité věci. Začal-li by nemovitou věc najímat zcela jiným plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti, měl by z přijatých zdanitelných plnění za pořízení, stavební úpravy a významnou opravu nemovité věci plný nárok na odpočet daně, zatímco původně uplatnil odpočet daně v částečné výši. Ukazatelé nároku na odpočet daně by tak měly následující hodnoty:

$$\text{UNO1} = 100 \%,$$

$$\text{UNO2} = 94 \%.$$

4.7 Varianta VI

Varianta VI navazuje na variantu V. Oproti variantě V došlo k první kolaudaci nemovité věci již 4. března 2008. V době pořízení nemovité věci od pana Jahody dne 13. července 2018 již od data první kolaudace uběhlo více než pět let. Prodejce má v tomto případě možnost dodání vybrané nemovité věci buď osvobodit, nebo zdanit.

4.7.1 DPH v roce 2018 a 2019

Pan Jahoda nemovitou věc pořídil 4. března 2008, ode dne pořízení tak pro něj uběhla desetiletá lhůta pro úpravy odpočtu daně. Volba osvobození dodání vybrané nemovité věci tak pro něj v tomto případě nebude nevýhodná, protože nebude muset provádět úpravy odpočtu daně.

a) Pořízení nemovité věci

Ve variantě V společnost KLM, s. r. o. neměla na výběr a musela nemovitou věc pořídit v režimu běžného zdanění. V této variantě se však může klidně s panem Jahodou domluvit na pořízení v režimu přenesení daňové povinnosti. V tomto případě by to pro plátce však bylo nevýhodné. Zatímco by z přijatého zdanitelného plnění musel přiznat daň na výstupu ve výši 750 000 Kč, nárokovat by si mohl pouze krácenou část ve výši 697 500 Kč. Rozdíl 52 500 Kč by zvyšoval plátcovu daňovou povinnost ve 3. čtvrtletí roku 2018, a proto bude chtít nemovitou věc raději pořídit v režimu osvobození.

K pořízení nemovité věci tedy dojde v režimu osvobození dle § 56 ZDPH a plátce jej nebude uvádět ani v DAP, ani v KH. Pořízení nemovité věci se v tomto případě neprojeví na daňové povinnosti plátce.

b) Podstatná změna

Stejně jako ve variantě V také v této variantě dojde k rozsáhlé stavební úpravě, která bude dle ZDPH splňovat podmínky pro označení jako podstatná změna a zároveň se bude jednat o technické zhodnocení nemovité věci. Částka stavebních úprav činí stejně jako v případě varianty V 2 300 000 Kč a v DAP i KH se projeví na stejných řádcích jako ve variantě V, jak lze vidět v Příloze 26 a 27. K nemovité věci bude stejně jako v předchozích variantách udělen nový kolaudační souhlas.

c) Výsledná daň ve 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě VI

Celková daň na výstupu ve 3. čtvrtletí roku 2018 činí 489 581 Kč. Celkový odpočet daně za toto zdaňovací období činí 358 695 Kč. Daň na výstupu v tomto zdaňovacím období převyšuje odpočet daně na vstupu a vlastní daň tak činí 130 886 Kč, jak zobrazuje Příloha 27. V ní si také můžeme všimnout, že se zde nijak neprojevílo pořízení nemovité věci.

d) Výsledná daň v dalších zdaňovacích obdobích ve variantě VI

Ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2018–3. čtvrtletí 2019 nedojde v oblasti DPH k žádným změnám oproti variantě V. Z tohoto důvodu budou v tomto období také přiznání k dani z přidané hodnoty včetně kontrolních hlášení totožná s těmi ve variantě V.

Ke změně dojde až ve 4. čtvrtletí roku 2019. Stejně jako ve variantě V, i zde dojde k vypořádání odpočtu daně. Plátce však v této variantě nebude muset provádět úpravu odpočtu daně dle § 78 ZDPH, protože při pořízení nemovité věci neměl nárok na odpočet daně, jelikož byla nemovitá věc pořízena v režimu osvobození, a tak bude výsledná daňová povinnost plátce v tomto zdaňovacím období odlišná od té ve variantě V.

Jak je vidět z Přílohy 28, činil odpočet daně ve 4. čtvrtletí roku 2019 59 749 Kč. Daň na výstupu činila ve stejném období 154 415 Kč a převyšuje tak odpočet daně. Výsledná daň tak v tomto zdaňovacím období činí 94 666 Kč. Kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 bude totožné s kontrolním hlášením ve variantě V.

4.7.2 Prodej nemovité věci

V otázkách prodeje nemovité věci se opět nabízí několik řešení. Došlo-li by k dodání nemovité věci před uplynutím pětiletého časového testu pro osvobození, musela by společnost KLM, s. r. o. toto dodání zdanit v běžném režimu.

Při dodání po uplynutí pětiletého časového testu by se již nabízela buď možnost dodání nemovité věci osvobodit, nebo ji dodat v režimu přenesení daňové povinnosti.

Plátce musí opět kromě pětiletého časového testu sledovat také desetiletý časový test. Jelikož došlo v roce 2018 k pořízení nemovité věci v režimu osvobození a společnost KLM, s. r. o. tak při pořízení neměla nárok na odpočet, nebude muset při případném dodání nemovité věci do uplynutí desetileté lhůty provádět úpravu odpočtu daně dle § 78 ZDPH.

V případě, že by však společnost KLM, s. r. o. dodala nemovitou věc v režimu osvobození a zároveň před uplynutím desetileté lhůty, musela by provést úpravy odpočtu daně ve svůj neprospěch u přijaté faktury (zdanitelného plnění) za stavební úpravy a významnou opravu, jak již bylo naznačeno v přechozích variantách.

4.8 Další variantní řešení a novinky roku 2021

V oblasti nájmu nemovitých věcí se nabízí mnoho dalších variantních řešení. Je důležité například zdůraznit variantu, kdy by plátce pronajímal bytový dům jiným plátcům bez toho, aniž by na bytovém domě proběhla stavební úprava na kanceláře.

V současné době by se plátce mohl rozhodnout, že bude takové nájemné jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomické činnosti zdaňovat. S účinností od 1. ledna 2021 však § 56a odst. 3 ZDPH přináší novelu, po které se již plátce pro zdanění nájmu nebude moci rozhodnout. Také v tomto případě tak bude uskutečňovat osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Pořídil-li by nemovitou věc například již v současné době, tedy v roce 2020, a uplatnil u pořízení nárok na odpočet, musel by v roce 2021 počítat s případnými úpravami dle § 78 ZDPH, jelikož došlo ke změně v rozsahu použití této nemovité věci. Dojde tak ke změně ve struktuře uskutečněných plnění a tím ke změně koeficientů.

Další situací, která by mohla pro plátce DPH znamenat v souvislosti s nájmy nemovitých věcí komplikace, je souběh krátícího a poměrného koeficientu. Tato situace by nastala v případě, že plátce využívá nemovitou věc:

1. pro uskutečňování ekonomické činnosti,
 - a. s nárokem na odpočet daně,
 - b. osvobozené bez nároku na odpočet daně,
2. pro jiné účely, tzn. rovněž pro osobní spotřebu nebo pro osobní spotřebu svých zaměstnanců (viz § 75 odst. 1 a § 76 ZDPH).

V tomto případě by plátce svůj nárok na odpočet daně vypočítal pomocí součinu koeficientu poměrného a vypořádacího dle § 76 odst. 2 ZDPH.

4.9 Shrnutí

V předchozích podpodkapitolách byly na několika příkladech aplikovány situace, se kterými se mohou plátci DPH při nájmu nemovitých věcí setkat. Zlomovými událostmi bylo zejména pořízení nemovité věci, nájemné nemovitých věcí, podstatná změna nemovité věci, významná oprava a případný prodej nemovité věci. Následující odstavce budou věnovány analýze těchto událostí.

a) Pořízení nemovité věci

Výše nároku na odpočet při pořízení nemovité věci závisí u plátce na jejím využití a na režimu, v jakém je nemovitá věc pořízena. Je-li nemovitá věc využívána zcela k uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet, je nárok na odpočet při pořízení nemovité věci nulový nezávisle na režimu, v jakém je nemovitá věc pořízena. To odpovídá variantám I a II.

Využívá-li plátce nemovitou věc pouze k uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a zároveň je nemovitá věc pořízena v režimu běžného zdanění, nebo v režimu přenesení daňové povinnosti, což odpovídá variantám III a IV, má při pořízení nemovité věci plný nárok na odpočet. V těchto variantách je nárok na odpočet při pořízení nemovité věci zároveň nejvyšší ze všech porovnávaných variant.

Využívá-li plátce nemovitou věc zároveň k uskutečňování plnění s plným nárokem na odpočet a zároveň k uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet, závisí výše nároku na odpočet na výši krátícího koeficientu.

Ve variantě V došlo k pořízení nemovité věci v běžném režimu a plátce společnost KLM, s. r. o. krátila nárok na odpočet daně při pořízení zálohovým krácícím koeficientem, který činil 93 %. Ve variantě VI došlo k pořízení nemovité věci v režimu osvobození a toto pořízení tak nijak neovlivnilo daňovou povinnost plátce.

Následující Tab. 4.24 zobrazuje, jaký nárok na odpočet má plátce v jednotlivých výpočtových variantách.

Tab. 4.24 Nárok na odpočet při pořízení nemovité věci u jednotlivých variant

Varianta	Základ daně (Kč)	Nárok na odpočet	Nárok na odpočet (Kč)
Varianta I a II	5 000 000	Ne	0
Varianta III a IV	5 000 000	Ano-plný	750 000
Varianta V	5 000 000	Ano-krácený	697 500
Varianta VI	5 000 000	Ne	0

Zdroj: vlastní zpracování

b) Nájemné nemovité věci

Výše nájemného byla v jednotlivých variantách stanovena dle rozlohy jednotlivých bytů či kanceláří. Ve variantách I a II byly byty nájímány neplátcům DPH – občanům. K tomuto nájemnému nebyly vydávány faktury (daňové doklady). V těchto variantách se tak jednalo o uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet, což mělo vliv na výši daňové povinnosti plátce, jelikož nemohl uplatňovat odpočty z přijatých zdanitelných plnění, které souvisely s těmito nájmy.

Ve variantách III a IV byl vliv nájemného na daňovou povinnost plátce nejvyšší. Nájemné bylo fakturováno jiným plátcům, kteří využívali kanceláře ke své ekonomické činnosti, včetně DPH. Přestože z těchto uskutečněných zdanitelných plnění musel plátce přiznávat daň na výstupu, měl zároveň u přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nájmy nemovité věci plný nárok na odpočet daně.

Oproti variantám III a IV bylo nájemné fakturováno jak plátcům, tak i neplátcům DPH. Oproti již zmíněným variantám je však výše DPH z nájemného pouze 63 000 Kč. Daň na výstupu u nájemného v jednotlivých variantách za celý rok 2018 a 2019 zobrazuje Tab. 4.25.

Tab. 4.25 Daň na výstupu u nájemného v letech 2018 a 2019 u jednotlivých variantách

Varianta	Základ daně (Kč)	Daň na výstupu (Kč)
Varianta I a II	0	0
Varianta III a IV	1 500 000	315 000
Varianta V a VI	300 000	63 000

Zdroj: vlastní zpracování

c) Podstatná změna nemovité věci

V každé z variant došlo na nemovité věci ke stavebním úpravám. Jak již bylo vysvětleno, tyto stavební úpravy považujeme dle ZDPH za podstatné změny nemovité věci a zároveň za technické zhodnocení nemovité věci. Informace o podstatné změně nemovité věci v jednotlivých variantách shrnuje Tab. 4.26.

Tab. 4.26 Podstatná změna v jednotlivých variantách

Varianta	Částka bez DPH (Kč)	Uplatněn režim			Částka nároku na odpočet (Kč)
		přenesení daňové povinnosti	Nárok na odpočet		
Varianta I	2 270 000	Ano	Ne		0
Varianta II	2 270 000	Ano	Ne		0
Varianta III	2 350 000	Ano	Ano – plný		493 500
Varianta IV	2 350 000	Ano	Ano – plný		493 500
Varianta V	2 300 000	Ano	Ano – krácený		320 850
Varianta VI	2 300 000	Ano	Ano – krácený		320 850

Zdroj: vlastní zpracování

Největší vliv na daňovou povinnost plátce v době uskutečnění stavebních úprav měly dle tabulky podstatné změny ve variantě I a II. V tomto případě totiž plátce musel z přijaté faktury za stavební úpravy daň přiznat, neměl však již nárok na odpočet. O vypočtené DPH se mu tak zvýšila daň na výstupu.

Variantami s druhým nejvyšším vlivem na daňovou povinnost plátce v době uskutečnění stavebních úprav jsou varianty V a VI. V těchto variantách již sice plátce měl

nárok na odpočet daně z přijaté faktury (daňového dokladu) za stavební úpravy, avšak tento nárok na odpočet byl pouze krácený.

Jak tabulka dokazuje jedinými variantami, ve kterých neměla podstatná změna vliv na daňovou povinnost plátce v době uskutečnění těchto úprav jsou varianty III a IV, a to z toho důvodu, že u těchto variant měl plátce plný nárok na odpočet. Zatímco se tak stavební úpravy projeví v DAP na řádku 10, uvedl je plátce zároveň i na řádku 43 ve sloupci V plné výši a konečný vliv na daňovou povinnost byl nulový.

Vliv podstatné změny na daňovou povinnost plátce se ve všech variantách dále projeví ve chvíli uskutečnění dodání vybrané nemovité věci, neboť po provedení této podstatné změny stavební úřad udělil na nemovitou věc nový kolaudační souhlas, díky čehož začíná běžet nová pětiletá lhůta pro možné osvobození dodání nemovité věci dle § 56 ZDPH.

Zároveň tato podstatná změna/technické zhodnocení podléhá úpravě původně uplatněného odpočtu daně dle § 78 odst. 5 ZDPH v případě, že dojde do konce desetileté lhůty od provedení technického zhodnocení k dodání nemovité věci v režimu osvobození.

d) Významná oprava nemovité věci

Plátce přijal ve všech výpočtových variantách fakturu (daňový doklad) za opravu společných prostor nemovité věci. Hodnota těchto oprav převyšuje částku 200 000 Kč, jedná se tedy o významnou opravu dle § 78da ZDPH. Přijatá faktura je vystavena v režimu přenesení daňové povinnosti a stejně jako v případě stavebních úprav, také zde má plátce z přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet dle způsobu využití této nemovité věci. Rozdíl mezi jednotlivými variantami je také v použité sazbě DPH. Zatímco ve variantách I, II, V a VI je nemovitá věc bytovým domem a sazba DPH u tohoto přijatého zdanitelného plnění činí 15 %, v případě varianty III a IV se o bytový dům nejedná a sazba DPH činí 21 %. Informace o významné opravě v jednotlivých variantách zobrazuje následující Tab. 4.27.

Tab. 4.27 Nárok na odpočet u významné opravy v jednotlivých variantách

Varianta	Základ daně (Kč)	Sazba DPH (%)	Nárok na odpočet	Nárok na odpočet (Kč)
Varianta I a II	248 000	15	Ne	0
Varianta III a IV	248 000	21	Ano – plný	52 080
Varianta V a VI	248 000	15	Ano – krácený	37 200

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož plátce přijal toto zdanitelné plnění v prosinci roku 2019, vztahuje se na něj ustanovení § 78da ZDPH. Plátce musí u tohoto přijatého zdanitelného plnění sledovat desetiletou časovou lhůtu, po kterou je nutné provést úpravu původně uplatněného odpočtu daně v případě osvobozeného dodání vybrané nemovité věci dle §56 ZDPH.

e) Prodej nemovité věci

Otázka prodeje nemovité věci je v tomto případě asi nejsložitější. Plátce musí v každé z variant pečlivě sledovat běh tří časových testů, a to časový test pěti let pro osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH, desetiletý časový test pro úpravu odpočtu daně dle § 78 ZDPH a desetiletý časový test pro úpravu odpočtu daně dle § 78da ZDPH. Všechny tyto časové testy mají vliv na případnou daňovou povinnost plátce.

Dalším faktorem, který ovlivňuje daňovou povinnost plátce je, zda je kupujícím plátce, který by mohl uplatnit nárok na odpočet daně při pořízení této nemovité věci, či OND. Vliv prodeje nemovité věci v jednotlivých variantách na daňovou povinnost plátce nelze konkrétně vyčíslit, neboť není známa hodnota ani okolnosti případného prodeje. Z tohoto důvodu byly v jednotlivých variantách pouze nastíněny možnosti, které mohou při případném prodeji nemovité věci nastat.

f) Úprava odpočtu daně

S prodejem nemovité věci souvisí také případné úpravy odpočtu daně dle § 78 ZDPH. Plátce by mohl v některých variantách provést úpravy odpočtu ve svůj prospěch a zároveň by musel v některých variantách provést úpravy odpočtu daně, které by zvyšovaly jeho daňovou povinnost.

Ve svůj prospěch by mohl plátce provést úpravu odpočtu daně ve variantě I, kdy došlo k pořízení nemovité věci v režimu běžného zdanění, ale vlivem využití nemovité

věci neměl při pořízení nemovité věci nárok na odpočet daně. Ve stejné variantě mohl zároveň provést úpravu odpočtu daně z přijatého zdanitelného plnění za stavební úpravy a významnou opravu, ze kterých neměl nárok na odpočet daně. Úpravu odpočtu daně za provedené stavební úpravy a významnou opravu by mohl provést také ve variantě II.

Naopak ke své tíži by musel provést plátce úpravu odpočtu daně ve variantě III, IV a V v případě, že by došlo k dodání nemovité věci v režimu osvobození před uplynutím desetileté lhůty pro úpravu odpočtu daně. Tuto úpravu by provedl z přijatého zdanitelného plnění za pořízení nemovité věci, za stavební úpravy i významnou opravu. Ve variantě VI by pak prováděl úpravu odpočtu daně pouze u přijatého zdanitelného plnění za stavební úpravy a významnou opravu.

Plátce také nesmí opomenout úpravu odpočtu daně v případě, že dojde k rozdílu koeficientů o více než 10 %, ke které došlo ve variantě V.

g) Daňová povinnost plátce

Vzhledem k různým podmínkám a záležitostem v jednotlivých variantách nelze provést komparaci daňových povinností plátce v komentovaných zdaňovacích obdobích ve všech variantách zároveň. Je to dáno zejména faktem, že se jednotlivé výpočtové varianty liší řádkem 1 DAP, který v některých variantách zahrnuje také příjmy z nájmu nemovitých věcí.

Lze však provést komparaci daňové povinnosti plátce ve 3. čtvrtletí roku 2018 u dvojic variant, které jsou si podobné využitím nemovité věci. Faktorem, který bude ovlivňovat výši DPH v tomto čtvrtletí bude ve všech případech pořízení nemovité věci.

Jak již bylo zmíněno, ve variantě I a II je nemovitá věc zcela pronajímána neplátcům DPH – občanům. Ve variantě I došlo k pořízení nemovité věci v režimu běžného zdanění. Plátce vzhledem k využití nemovité věci neuváděl pořízení ani v DAP, ani v KH. Stejně tomu tak bylo i ve variantě II, kdy byla nemovitá věc pořízena v režimu osvobození. Daňová povinnost plátce v této dvojici variant je tak totožná za všechna komentovaná zdaňovací období.

Ve variantě III a IV byli nájemci zcela jiní plátcí DPH. Ve variantě III došlo k pořízení nemovité věci v režimu běžného zdanění. Plátce tak toto pořízení uvedl do řádku 41 a uplatnil si nárok na odpočet daně ve výši 750 000 Kč. Vlivem takto vysokého nároku na odpočet měl plátce ve 3. čtvrtletí roku 2018 nadměrný odpočet ve výši 645 527 Kč. Ve variantě IV však došlo k pořízení nemovité věci v režimu přenesení

daňové povinnosti a plátce tak uvedl základ daně 5 000 000 Kč do řádku 11 a zároveň do řádku 44 DAP a do sloupce V plné výši uvedl výši DPH 750 000 Kč. V tomto případě měl plátce plný nárok na odpočet z pořízení nemovité věci a toto pořízení tak daňovou povinnost plátce neovlivnilo. Oproti variantě III měl tak plátce v tomto zdaňovacím období vlastní daň ve výši 104 473 Kč. V ostatních zdaňovacích obdobích je daňová povinnost plátce u této dvojice variant stejná.

Ve variantách V a VI byli nájemci jak plátcí DPH, tak neplátcí DPH – občané. Ve variantě V došlo k pořízení nemovité věci opět v režimu běžného zdanění s tím rozdílem, že měl plátce u tohoto přijatého zdanitelného plnění pouze krácený nárok na odpočet ve výši 697 500 Kč. Vlivem takto vysokého nároku na odpočet měl plátce ve 3. čtvrtletí roku 2018 nadměrný odpočet ve výši 566 615 Kč. Ve variantě VI došlo k pořízení nemovité věci v režimu osvobození. Stejně jako ve variantě I a II ani v této variantě se tak pořízení nemovité věci nijak neprojeví na daňové povinnosti plátce. Plátce má tak v této variantě ve 3. čtvrtletí roku 2018 vlastní daň ve výši 130 886 Kč. Daňová povinnost v dalších zdaňovacích obdobích je pro tuto dvojici variant totožná s výjimkou 4. čtvrtletí roku 2019.

Shrnutí daňové povinnosti plátce ve 3. čtvrtletí roku 2018 ve všech variantách zobrazuje následující Tab. 4.28. V tabulce lze přehledně vidět, jak ovlivní daňovou povinnost plátce pouhá změna režimu pořízení nemovité věci a způsob jejího využití.

Tab. 4.28 Daňová povinnost plátce ve 3. čtvrtletí roku 2018 ve všech variantách

Varianta	+vlastní daň/-nadměrný odpočet (Kč)
Varianta I	+ 447 883
Varianta II	+ 447 883
Varianta III	- 645 527
Varianta IV	+ 104 473
Varianta V	- 566 615
Varianta VI	+ 130 886

Zdroj: vlastní zpracování

5 Závěr

Pořízení nemovité věci je podnikateli stále častěji využívanou alternativou investice. Kromě vlastního podnikání v prostorách nemovité věci se podnikatel může také rozhodnout k nájmu této nemovité věci. Z pohledu daně z přidané hodnoty se však jedná o problematiku, jejíž složitost si zprvu nemusí uvědomovat.

Cílem této diplomové práce bylo shrnout legislativní úpravu nájmu nemovitých věcí zejména z pohledu daně z přidané hodnoty a zhodnotit dopady různých situací ve vztahu s nemovitou věcí na daňovou povinnost vybraného plátce DPH, který se od roku 2018 zabýval také nájmy nemovitých věcí.

Po úvodu byla ve druhé kapitole byla nastíněna základní legislativní úprava nájmu nemovitých věcí. Největší prostor byl věnován zejména občanskému zákoníku, který popisuje základní pojmy, jako je nájemní smlouva, předmět a subjekt nájmu, práva a povinnosti nájemce a pronajímatele, nájemné a dobu nájmu. Kapitola se dále věnovala oblasti nájmu nemovitých věcí z pohledu zákona o daních z příjmů, zákona o dani z nemovitých věcí, či zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Kapitola neopomíjela také základní účetní předpisy, jako je zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška pro podnikatele, či české účetní standardy pro podnikatele. Závěrem kapitoly byly zhodnoceny nemovité věci z pohledu IFRS.

Třetí kapitola analyzovala problematiku nájmu nemovitých věcí z pohledu ZDPH. V jednotlivých podkapitolách byly nastíněny například základní pojmy, předmět daně či místo plnění. Kapitola dále specifikovala problematiku dodání nemovité věci a nájem nemovité věci. V této souvislosti byl dále popsán základní princip nároku na odpočet a jeho jednotlivé druhy, tedy nárok na odpočet v plné, poměrné a krácené výši. Dále navazovala podkapitola o režimu přenesení daňové povinnosti, který je v souvislosti s nemovitými věcmi často využíván.

Poslední čtvrtá kapitola byla zaměřena na praktickou aplikaci teoretických východisek z předchozích kapitol. Kapitola byla dále rozdělena na několik podkapitol, v rámci kterých byla řešena jednotlivá variantní řešení, se kterými se mohla prezentovaná společnost KLM, s. r. o. setkat.

Výchozí situací všech variant byla investice společnosti KLM, s. r. o. do pořízení nemovité věci – bytového domu od plátce DPH pana Jahody. Ve variantě I plátce nemovitou věc využíval zcela k nájmu občanům. Jednalo se tak o uskutečňování

osvobozených plnění bez nároku na odpočet. K pořízení nemovité věci došlo v režimu běžného zdanění. Vzhledem k využití nemovité věci však plátce neměl při pořízení nemovité věci nárok na odpočet daně a toto pořízení nemovité věci se na daňové povinnosti plátce nijak nepromítlo. Na daňovou povinnost plátce však měly vliv následující skutečnosti, kterými byly podstatná změna nemovité věci (technické zhodnocení) v červenci roku 2018 a významná oprava nemovité věci v prosinci roku 2019. V obou případech bylo toto přijaté zdanitelné plnění přijato v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterého plátce opět neměl nárok na odpočet daně. Uskutečněná podstatná změna nemovité věci měla také vliv na případný budoucí prodej nemovité věci, neboť od data udělení nového kolaudačního souhlasu začala běžet nová pětiletá lhůta pro možné osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH. U všech ostatních přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nemovitou věcí, které sloužily pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně, měl plátce krácený nárok na odpočet.

Varianta II svou podstatou připomínala variantu I, pouze s tím rozdílem, že byla v tomto případě nemovitá věc pořízena v režimu osvobození dle § 56 ZDPH. V rámci této podkapitoly tak byly zdůrazněny pouze nejvýznamnější rozdíly v porovnání s variantou I.

V případě varianty III plátce najímal nemovitou věc zcela jiným plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Z pohledu nároku na odpočet daně byla tato varianta nejvýhodnější, neboť měl plátce u všech přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nemovitou věcí plný nárok na odpočet daně. Také v této variantě proběhla na nemovité věci v červenci roku 2018 podstatná změna (technické zhodnocení) této nemovité věci a v prosinci roku 2019 významná oprava. Obě tato plnění byla přijata v režimu přenesení daňové povinnosti. Jak již bylo zmíněno, plátce měl u těchto plnění plný nárok na odpočet a tato plnění tak neměla na daňovou povinnost plátce v okamžiku jejich uskutečnění žádný vliv. Stejně jako v přechozích kapitolách také zde byl v souvislosti s podstatnou změnou nemovité věci vydán nový kolaudační souhlas, od kterého začala běžet nová pětiletá lhůta pro možné osvobození dodání vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH, což může mít vliv na případný prodej nemovité věci.

Také varianta IV shrnovala pouze největší rozdíly oproti variantě III v případě, že by byla nemovitá věc pořízena v režimu osvobození dle § 56 ZDPH. Pro společnost KLM, s. r. o. by však pořízení v tomto režimu bylo nevýhodné, a tak se v této variantě s

panem Jahodou domluvila na dodání v režimu přenesení daňové povinnosti, které pro ni bylo vzhledem k využití nemovité věci výhodnější. V rámci této varianty tak byly opět shrnuty pouze největší rozdíly v porovnání s variantou III.

Předposlední varianta V popisovala situaci, kdy společnost KLM, s. r. o. pořizovala nemovitou věc v režimu běžného zdanění s tím rozdílem, že v tomto případě byly nájemníky jak plátcí DPH, tak občané. Také zde měl plátců u přijatých zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nemovitou věcí, které sloužily pro účely uskutečňování plnění s nárokem na odpočet a zároveň bez nároku na odpočet daně, pouze krácený nárok na odpočet daně. Oproti variantě I a II, kdy u přijatých zdanitelných plnění za stavební úpravy, které vedly k podstatné změně nemovité věci a u významné opravy neměla společnost KLM, s. r. o. nárok na odpočet, měl plátců u těchto plnění krácený nárok na odpočet daně. Stejně jako v předchozích variantách i zde měla podstatná změna (technické zhodnocení) nemovité věci vliv na případný prodej nemovité věci.

Poslední varianta VI pak popisovala situaci, kdy plátců pořídil nemovitou věc v režimu osvobození dle § 56 ZDPH v případě, že bylo její využití totožné s variantou V. Také tato varianta tak shrnovala jen největší rozdíly v porovnání s variantou V.

Závěrem každé kapitoly byly také nastíněny řešení případného prodeje nemovité věci z pohledu ZDPH. Následně byly v práci naznačeny i další variantní řešení a novinky roku 2021, které přicházejí v úvahu ve vztahu s nájmy nemovitých věcí a bylo provedeno celkové shrnutí jednotlivých variant.

Autorka této práce věří, že díky teoretickému vymezení dané problematiky, které je následně aplikováno na vzorovém příkladu s mnoha variantními řešeními, může tato diplomová práce sloužit jako pomůcka pro podnikatele, kteří se během své činnosti dostali do situace, kdy musí ve svém podnikání uplatňovat DPH v oblasti nájmu nemovitých věcí.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

BARTOŠEK, Milan. *Encyklopedie římského práva*. 2. vyd. Praha: Academia, 1994. 471 s. ISBN 80-200-0243-X.

DUŠEK, Jiří. *DPH 2019: zákon s přehledy*. 16. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 272 s. ISBN 978-80-271-2247-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

ELIÁŠ, Karel. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2012. 1119 s. ISBN 978-80-7208-922-2.

KROPÁČKOVÁ, Simona et al. *Bytové domy, zdroj příjmů i povinnosti: komplexní průvodce od A do Z: rady a zkušenosti odborníků z praxe: správa nemovitostí v daňových a právních souvislostech*. 1. vyd. Praha: VOX, 2017. 359 s. ISBN 978-80-87480-53-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 533 s. ISBN 978-80-7598-271-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0. vydání?

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 3. vyd. Praha: VOX, 2019. 740 s. ISBN 978-80-87480-70-0.

PLATTEEUW, Chris and Pedro PESTANA de SILVA. *Quick Reference to European VAT Compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 p. ISBN 978-90-411-3523-0.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH v tuzemsku*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 295 s. ISBN 978-80-7554-096-6

KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2019*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 408 s. ISBN 978-80-7554-214-4.

KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2019*. 9. vyd. Praha: 1 VOX a.s. 2019. 443 s. ISBN 978-80-87480-72-4

SELUCKÁ, Markéta. *Nájem bytu a domu po rekodifikaci soukromého práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 264 s. ISBN 978-80-7478-837-6. – vydání

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 248 s. ISBN 978-80-7598-004-5.

Elektronické dokumenty a ostatní

Informace GŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016. In: *Finanční správa* [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Průvodce pro daňové poplatníky v souvislosti s koronavirem* [online]. Finanční správa [20.04.2020]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/novinky/2020/Pruvodce_pro_danove_poplatniky_v_souvislosti_s_koronavirem-10500

JURNÍK, Martin. Nájem prostoru sloužícího k podnikání. *epravo.cz* [online]. 2020, 5. 1. 2016 [cit. 2020-04-01]. ISSN 1213-189X. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/najem-prostoru-slouziciho-k-podnikani-100083.html>

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. *Všechny návrhy na řešení současné krize je třeba diskutovat s odborníky na daně* [online]. KDPČR [20.04.2020]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/vsechny-navrhy-na-reseni-soucasne-krize-je-treba-diskutovat-s-odborniky-na-dane>

MACEK, Daniel. Nájem prostoru sloužícího k podnikání podle NOZ. In: *pravniprostor.cz* [online]. 16.7.2014 [30.1.2020]. Dostupný z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/rekodifikace/k-najem-prostoru-slouziciho-k-podnikani-podle-noz>.

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané

hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. L 77, 23. 3. 2011, s. 1-22. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj/ces

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupná také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=174&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 71, s. 1946-1952. Dostupný také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=338/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupný také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-61zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1365. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=33&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 125, s. 3706-3707. Dostupný také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=125&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky&stranka=2. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=107&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky&stranka=3. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 63, s. 2226-2289. Dostupný také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=63&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky&stranka=2. ISSN 1211-1244.

Zákonné opatření senátu č. 340/2013 ze dne 9. října 2013 o dani z nabytí nemovitých věcí. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 132. Dostupné také z https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-61zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 80/2019 ze dne 12. března 2019, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2019, částka 37. Dostupné také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=2019&typeLaw=zakon&what=Rok&stranka=12>

Seznam zkratek

CPPB – celková podlahový plocha bytů

ČÚS – České účetní standardy

FO – fyzická osoba

DAP – přiznání k dani z přidané hodnoty

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

JČS – jiný členský stát

KH – kontrolní hlášení

Kk – krátcí koeficient

ODVk – odpočet daně po krácení pomocí Vk

ODKk – odpočet daně po krácení pomocí zálohového Kk

OND – osoba nepovinná k dani

OM – obchodní majetek

OPD – osoba povinná k dani

P – poměr podlahových ploch

PO – právnická osoba

PPB – podlahová plocha bytů

UNO1 – ukazatel nároku na odpočet k okamžiku provedení úpravy

UNO2 – ukazatel nároku na odpočet při původním uplatnění odpočtu

UPObNO – uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

UPsNO – uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně v plné výši

Vk – vypořádací koeficient

ZD – základ daně

ZDzNV – zákon o dani z nemovitých věcí

ZDzNNV – zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

ZoR – zákon o rezervách

ZoÚ – zákon o účetnictví

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 5.5.2020



.....
Bc. Dominika Boturová

Seznam příloh

Příloha 1	Příklady zařazení budov, bytů a jednotek do odpisových skupin
Příloha 2	Přijatá zdanitelná plnění společnosti KLM, s. r. o. za vybraná zdaňovací období
Příloha 3	Uskutečněná zdanitelná plnění společnosti KLM, s. r. o. za vybraná zdaňovací období
Příloha 4	Využití podlahové plochy nemovité věci ve variantě I a II
Příloha 5	Přehled přijatých zdanitelných plnění s kráceným nárokem na odpočet ve vybraných zdaňovacích obdobích ve variantě I a II
Příloha 6	Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 ve variantě I a II
Příloha 7	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě I a II
Příloha 8	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě I a II
Příloha 9	Kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 ve variantě I a II
Příloha 10	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě I a II
Příloha 11	Využití podlahové plochy nemovité věci ve variantě III a IV
Příloha 12	Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 ve variantě III
Příloha 13	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě III
Příloha 14	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě III a IV
Příloha 15	Kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 ve variantě III a IV
Příloha 16	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě III a IV
Příloha 17	Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 ve variantě IV
Příloha 18	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě IV
Příloha 19	Využití podlahové plochy nemovité věci ve variantě V a VI
Příloha 20	Přehled přijatých zdanitelných plnění s kráceným nárokem na odpočet ve vybraných zdaňovacích obdobích ve variantě V a VI
Příloha 21	Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 ve variantě V
Příloha 22	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě V
Příloha 23	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2018 ve variantě V a VI
Příloha 24	Kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2019 ve variantě V a VI
Příloha 25	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě V
Příloha 26	Kontrolní hlášení za zdaňovací období červenec 2018 ve variantě VI
Příloha 27	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2018 ve variantě VI
Příloha 28	Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2019 ve variantě VI